ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ЛИЦАМИ, ОТВЕЧАЮЩИМИ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ

Е.Г.МАТУС,

ИП-аудитор,

ДипИФР, Advanced Diploma in

Accounting and Business (ACCA)

член правления Аудиторской палаты,

руководитель комитета

по внедрению МСА и Кодекса этики

Материал подготовлен с использованием

правовых актов по состоянию

на 9 сентября 2020 г.

*Одним из важнейших результатов аудита финансовой отчетности, созданных в процессе самого аудита, является сообщение аудитора лицам, отвечающим за корпоративное управление (ЛОКУ). В статье изложены основные особенности этого информационного взаимодействия и кратко освещены требования МСА 260 и НПАД N 97.*

В соответствии с МСА 260 "Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление" аудиторская организация обязана обеспечивать информационное взаимодействие с ЛОКУ аудируемого лица в ходе аудита их бухгалтерской (финансовой) отчетности (подп. 1.1, приложение 8 к постановлению N 308; п. 1 МСА 260).

ЛОКУ - новый термин для национального аудита. Согласно НПАД N 97 "Сообщение информации по вопросам аудита" к подобным лицам относятся (абз. 3 и 4 п. 2 НПАД N 97):

лица, наделенные руководящими полномочиями, - лица, коллегиальные органы управления, которые в соответствии с законодательством и учредительными документами осуществляют общее руководство деятельностью аудируемого лица, образуют (создают) исполнительный орган и контролируют его текущую деятельность. В качестве таких лиц могут выступать физические и юридические лица - учредители, участники, собственники имущества аудируемого лица, а также органы управления (общее собрание, собрание уполномоченных, совет директоров (наблюдательный совет) и др.);

руководство аудируемого лица - лица, исполнительные органы, которые в соответствии с законодательством и учредительными документами отвечают за текущее руководство деятельностью аудируемого лица, осуществление хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) иной финансовой информации. В качестве руководства аудируемого лица могут выступать единоличные и коллегиальные исполнительные органы (генеральный директор, директор, управляющий, председатель, правление, дирекция и др.), а также лица с надлежащим уровнем полномочий (главный бухгалтер, менеджер, начальник подразделения и др.).

**Кто относится к ЛОКУ для целей МСА**

В соответствии с подп. (а) п. 10 МСА 260 ЛОКУ - 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.

Надзор за руководством со стороны ЛОКУ включает контроль за разработкой, внедрением и поддержанием системы внутреннего контроля организации в отношении надежности процесса подготовки финансовой отчетности, эффективности и результативности операций и соблюдения применимых законов и нормативных актов (п. А33 МСА 260).

Структуры корпоративного управления различаются в зависимости от конкретной юрисдикции и организации, отражая влияние специфики культурной и правовой среды, а также размер организации и ее структуру собственности. Например (п. А1 МСА 260):

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

- 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;

- ряде случаев некоторые или все ЛОКУ участвуют в руководстве организацией. В других случаях лица, отвечающие за корпоративное управление, и руководство являются разными людьми;

- некоторых случаях ЛОКУ несут ответственность также за утверждение и принятие решения о том, что все отчеты, составляющие финансовую отчетность организации, подготовлены, в других организациях эта функция возложена на руководство.

*Например, ЛОКУ может быть:*

1) в акционерном обществе - совет директоров (наблюдательный совет) общества (определение приоритетных направлений деятельности общества, утверждение годового отчета, годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности общества;

2) обществе с ограниченной ответственностью - совет директоров (наблюдательный совет) общества (определение основных направлений деятельности общества, утверждение или принятие документов, регулирующих организацию деятельности общества (внутренних документов общества));

3) унитарном предприятии - собственник имущества унитарного предприятия (определение цели, предмета, видов деятельности унитарного предприятия, утверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности и отчетов унитарного предприятия);

4) фонде - высший коллегиальный орган фонда (определение приоритетных направлений деятельности фонда, утверждение годовых отчетов и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности фонда);

5) некоммерческой организации - коллегиальный высший орган управления (определение приоритетных направлений деятельности организации, утверждение годового отчета и бухгалтерской (финансовой) отчетности организации).

Среди такого возможного разнообразия аудитор должен определить соответствующее лицо или лиц в структуре корпоративного управления клиента, с которым он будет выполнять информационное взаимодействие. Лучше всего, по мнению автора, это определить через запрос аудируемому лицу (п. А3, п. 11 МСА 260).

**Примерный шаблон бланка "Письмо об указании ЛОКУ"**

Руководителю

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

*название организации, Ф.И.О. руководителя*

Уважаемый \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_!

*(имя, отчество руководителя клиента)*

МСА 260 "Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление" устанавливает обязанности аудитора по информационному взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление (ЛОКУ), в ходе аудита финансовой отчетности, и требует от аудитора определить соответствующее лицо или лиц в структуре корпоративного управления организации, с которыми он будет осуществлять информационное взаимодействие (п. 11 МСА 260).

МСА определяет ЛОКУ как лицо (лиц) или организацию (организации), которые несут ответственность за надзор за стратегическим направлением деятельности организации и имеют обязанности, связанные с надзором за составлением финансовой отчетности.

В качестве такого лица может выступать наблюдательный совет, совет директоров, комитет по аудиту, один из учредителей или любое другое лицо, осуществляющее стратегическое управление и надзор за составлением отчетности организации.

В функции таких лиц входит обсуждение наиболее важных вопросов в ходе планирования и проведения аудита, а также обсуждение результатов проведения аудиторской проверки. При этом эффективное двустороннее информационное взаимодействие является важным процессом, который:

а) помогает аудитору и лицам, отвечающим за корпоративное управление, понимать вопросы, относящиеся к аудиту в определенном контексте, и формировать конструктивные рабочие взаимоотношения. Такие взаимоотношения формируются в условиях сохранения аудитором профессиональной независимости и объективности;

b) помогает аудитору получать от лиц, отвечающих за корпоративное управление, значимую для аудита информацию. Например, ЛОКУ могут помочь аудитору в понимании организации и ее окружения, выявлении надлежащих источников получения аудиторских доказательств, а также в предоставлении информации о конкретных операциях или событиях;

с) помогает ЛОКУ выполнять свои обязанности по надзору за процессом составления финансовой отчетности, что уменьшает риски существенного искажения финансовой отчетности.

В связи с вышеизложенным просим Вас предоставить информацию о ЛОКУ Вашей организации, с которыми мы можем осуществлять взаимодействие в ходе проведения аудита, а также указать контактное лицо и адрес для организации адекватного эффективного взаимодействия.

Ответ на наш запрос просим направлять по адресу: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ *(указать адрес аудиторской организации).*

С уважением

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ *(Ф.И.О., дата)*

***См. данную форму в MS-Word.***

**Вопросы, о которых необходимо сообщить ЛОКУ**

|  |  |
| --- | --- |
| Вопросы | Информация для ЛОКУ |
| **Обязанности аудитора в отношении аудита финансовой отчетности** | Включает следующее (п. 14 МСА 260):  - аудитор несет ответственность за формирование и выражение мнения о финансовой отчетности;  - аудит не освобождает руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление, от их обязанностей |
| **Планируемый объем и сроки проведения аудита** | Включает следующее (п. 15, А13, А14 МСА 260, МСА 610):  - как аудитор планирует устранить значительные риски существенного искажения в результате недобросовестных действий или ошибок;  - подход аудитора к внутреннему контролю;  - применение принципа существенности (МСА 320) |
| **Значимые вопросы, выявленные в ходе аудита** | Включает (п. 16 МСА 260):  - выбор или изменение важных вопросов учетной политики;  - потенциальное влияние на финансовую отчетность любых значительных рисков и влияний, например незавершенных судебных разбирательств, которые необходимо раскрывать в отчетности;  - значительные трудности, возникшие в ходе аудита (например, задержки в предоставлении необходимой информации, сжатые сроки для завершения аудита, недоступность ожидаемой информации);  - существенные недостатки в разработке, внедрении или операционной эффективности внутреннего контроля;  - письменные заявления, запрашиваемые аудитором;  - прочие существенные вопросы, включая существенные искажения или несоответствия в прочей информации, которые были исправлены |
| **Независимость аудитора** | В случае если аудируемое лицо является организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам (п. 17 МСА 260):  - заявление о том, что соответствующие этические требования в отношении независимости были соблюдены;  - все отношения (включая общую плату за аудиторские и неаудиторские услуги), которые можно разумно считать имеющими отношение к независимости;  - соответствующие меры безопасности, которые были применены для устранения / снижения выявленных угроз независимости |

**Организация процесса информационного взаимодействия**

Аудитор должен проинформировать ЛОКУ о форме, сроках и предполагаемом общем содержании информационных сообщений (п. 18 МСА 260).

Однозначное информирование об обязанностях аудитора, о запланированном объеме и сроках проведения аудита, а также об ожидаемом общем содержании информационных сообщений помогает сформировать основу для эффективного двустороннего информационного взаимодействия.

Многие вопросы могут быть обсуждены с руководством в рамках обычного процесса аудита, включая вопросы, о которых необходимо информировать ЛОКУ в соответствии с требованиями стандарта (п. А41 МСА 260).

Прежде чем информировать о каких-либо вопросах ЛОКУ, аудитор может обсудить их с руководством, за исключением случаев, когда это нецелесообразно. Например, было бы неуместно обсуждать вопросы компетентности или честности руководства с руководством организации. Кроме того, если у организации есть служба внутреннего аудита, аудитор может обсудить некоторые вопросы с внутренним аудитором, прежде чем информировать о них ЛОКУ (п. А42 МСА 260).

Когда письменное сообщение, подготовленное для ЛОКУ, по каким-то причинам предоставляется третьим лицам, в сложившихся обстоятельствах может быть важно проинформировать этих третьих лиц о том, что данное сообщение изначально готовилось не для них, например путем включения в письменные сообщения для ЛОКУ следующих заявлений (п. А43 МСА 260):

- такое сообщение подготовлено исключительно для использования ЛОКУ и, если применимо, руководством группы и аудитором группы, а также, что третьим лицам не следует на него полагаться;

- аудитор не несет никакой ответственности перед третьими лицами;

- имеются ограничения в отношении раскрытия или распространения информации третьим лицам.

В некоторых юрисдикциях в соответствии с законом или нормативным актом аудитор может, в частности, быть обязан (п. А44 МСА 260):

- уведомлять регулирующий или правоохранительный орган об определенных вопросах, о которых были проинформированы ЛОКУ;

- предоставлять копии определенных отчетов, подготовленных для ЛОКУ соответствующим регулирующим органам или кредитным организациям, а также другим органам, таким как центральные органы (в случае некоторых организаций государственного сектора);

- предоставлять широкой общественности доступ к отчетам, подготовленным для ЛОКУ.

*Так, в Беларуси* аудиторские организации (аудиторы) обязаны сообщать собственнику имущества, а также учредителям (участникам) аудируемого лица, которым принадлежит не менее 20% акций (долей в уставном фонде) аудируемого лица, по результатам оказания аудиторских услуг в письменной форме сведения, свидетельствующие о нарушении законодательства, в результате которого причинен либо может быть причинен ущерб физическому лицу, юридическому лицу, государству в размере, превышающем 1000 базовых величин на дату обнаружения нарушения законодательства (абз. 10 ст. 15 Закона N 56-З, НПАД N 81).

**Сроки и формы информационного взаимодействия**

Аудитор должен своевременно осуществлять информационное взаимодействие с ЛОКУ с тем, чтобы руководство могло как можно скорее реагировать на поднятые вопросы. Выбор надлежащего времени для информационного взаимодействия зависит от обстоятельств выполнения задания, включающих значимость и характер вопроса, а также действий, которые, как ожидается, должны быть предприняты ЛОКУ (А49, А50, п. 21 МСА 260).

Результаты аудита, относящиеся к вопросам бухгалтерского учета и отчетности, должны быть сообщены до утверждения финансовой отчетности руководством. Это означает, что существенные ошибки могут быть своевременно исправлены руководством до составления заключения по аудиту, что позволяет избежать модификации мнения.

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 (п. 19 МСА 260).

Аудитор может информировать о вопросах, кроме тех, которые представлены в п. 19 и 20 МСА 260, как в устной, так и в письменной форме. Это могут быть структурированные материалы, письменные отчеты, сообщения, включая обсуждения. Письменные сообщения могут включать письмо-соглашение об условиях задания, которое предоставляется ЛОКУ. Помимо значимости каждого конкретного вопроса, на форму информационного сообщения могут оказывать влияние факторы, перечисленные в п. А47 МСА 260 (п. А46 МСА 260).

Весь процесс информационного взаимодействия следует рассматривать как двусторонний диалог. Руководство и ЛОКУ должны иметь возможность ответить аудитору по поднятым вопросам, имеющим значение для аудита.

**Вывод**

Общение с ЛОКУ следует рассматривать как важнейший "отчетный" результат аудита. Эффективное взаимодействие аудитора и ЛОКУ будет способствовать улучшению качества аудита и позволит руководству принять меры по улучшению бухгалтерского учета и отчетности организации.

|  |
| --- |
| ***Это может быть интересно***  *Аудиторский риск и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения* >>> |