**О применении Международных стандартов финансовой отчетности**

Межведомственная рабочая группа по применению Международных стандартов финансовой отчетности, образованная [приказом](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=EXP&n=528682&date=25.07.2022) Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2012 г. № 148, обобщила опыт применения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) на территории Российской Федерации и сообщает следующее.

**Исполнение обязанности по аудиту консолидированной финансовой отчетности в случае раскрытия ее с изъятием отдельных сведений[[1]](#footnote-1)**

1. В соответствии со статьей 5 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» (далее – Федеральный закон № 208-ФЗ) годовая консолидированная финансовая отчетность[[2]](#footnote-2) организации подлежит обязательному аудиту. Аудиторское заключение о консолидированной финансовой отчетности представляется и раскрывается вместе с этой отчетностью. При этом согласно части 8 статьи 7 Федерального закона № 208-ФЗ консолидированная финансовая отчетность организации, содержащая сведения, составляющие государственную тайну, и (или) сведения, определенные Правительством Российской Федерации (далее – «чувствительная» информация), раскрывается в части, не содержащей указанных сведений[[3]](#footnote-3).

2. В случаях, указанных в части 8 статьи 7 Федерального закона № 208-ФЗ, организация, обязанная составлять консолидированную финансовую отчетность в силу части 1 статьи 2 этого Федерального закона, организация, обязанная составлять, и (или) представлять, и (или) раскрывать консолидированную финансовую отчетность в силу иных федеральных законов, а также организация, учредительными документами которой предусмотрены представление и (или) раскрытие консолидированной финансовой отчетности, не освобождены от обязанности обеспечить проведение аудита консолидированной финансовой отчетности, содержащей, среди прочего, сведения, составляющие государственную тайну, и (или) «чувствительную» информацию (далее – полная консолидированная финансовая отчетность).

2.1. Исходя из Международного стандарта аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»[[4]](#footnote-4) (далее – МСА 700 (пересмотренный), к аудиторскому заключению о полной консолидированной финансовой отчетности должна прилагаться именно эта проаудированная отчетность.

Поскольку МСФО реализуют «концепцию достоверного представления», аудиторское заключение о полной консолидированной финансовой отчетности, составленное в соответствии с МСА 700 (пересмотренный), содержит мнение о достоверности этой отчетности в целом, предполагающее, в том числе полноту раскрытой информации. Следовательно, исходя из Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и МСА 700 (пересмотренный):

а) к аудиторскому заключению о полной консолидированной финансовой отчетности не может быть приложена консолидированная финансовая отчетность с изъятием отдельных сведений, в том числе раскрываемая консолидированная финансовая отчетность[[5]](#footnote-5);

б) аудиторское заключение о полной консолидированной финансовой отчетности не может быть представлено и (или) раскрыто вместе с консолидированной финансовой отчетностью с изъятием отдельных сведений, в том числе раскрываемой консолидированной финансовой отчетностью.

2.2. Если аудиторской организации становится известно о факте представления и (или) раскрытия аудируемым лицом консолидированной финансовой отчетности с изъятием отдельных сведений вместе с аудиторским заключением о полной консолидированной финансовой отчетности, аудиторской организации необходимо провести оценку существенности влияния факта изъятия отдельных сведений из полной консолидированной финансовой отчетности на понимание предполагаемыми пользователями информации, раскрытой в полной консолидированной финансовой отчетности, и аудиторского заключения о ней. При необходимости аудиторская организация должна также выполнить дополнительные процедуры, предусмотренные Международным стандартом аудита 560 «События после отчетной даты» (раздел «Факты, которые стали известны аудитору после выпуска финансовой отчетности»), в том числе обсудить факт изъятия сведений с руководством аудируемого лица и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Кроме того, аудиторская организация должна установить, требуется ли внести изменения в консолидированную финансовую отчетность с изъятием отдельных сведений либо в аудиторское заключение о полной консолидированной финансовой отчетности.

Аудиторская организация также обязана предпринять надлежащие действия для того, чтобы не допустить ненадлежащего использования аудиторского заключения о полной консолидированной финансовой отчетности. Ненадлежащее использование аудиторского заключения о полной консолидированной финансовой отчетности включает, среди прочего, его представление и (или) раскрытие вместе с консолидированной финансовой отчетностью с изъятием отдельных сведений, если такое изъятие может оказать существенное влияние на понимание предполагаемыми пользователями информации, раскрытой в полной консолидированной финансовой отчетности, и аудиторского заключения о ней. В этой ситуации надлежащим действием аудиторской организации может стать требование исключить аудиторское заключение о полной консолидированной финансовой отчетности из комплекта представленной и (или) раскрытой консолидированной финансовой отчетностью с изъятием отдельных сведений.

*Особенности аудита раскрываемой консолидированной финансовой отчетности*

3. Исходя из взаимосвязанных положений статей 5 и 7 Федерального закона № 208-ФЗ, в случае, когда в силу Федерального закона № 208-ФЗ или иного федерального закона организация раскрывает консолидированную финансовую отчетность с изъятием отдельных сведений (раскрываемая консолидированная финансовая отчетность – см. ОП 18-2023), такое раскрытие должно сопровождаться раскрытием аудиторского заключения о раскрываемой консолидированной финансовой отчетности. Иными словами, в этом случае аудиту подлежит не только полная консолидированная финансовая отчетность, содержащая сведения, составляющие государственную тайну, и (или) «чувствительную» информацию, но и раскрываемая консолидированная финансовая отчетность.

При этом, как указано в пункте 2.1 настоящего документа, исходя из МСА 700 (пересмотренный), к раскрываемой консолидированной финансовой отчетности, не может быть приложено аудиторское заключение о полной консолидированной финансовой отчетности.

3.1. При проведении аудита раскрываемой консолидированной финансовой отчетности, в том числе при подготовке аудиторского заключения о такой отчетности, аудиторская организация должна учитывать существующие ограничения на раскрытие информации.

4. В случае, когда раскрываемая консолидированная финансовая отчетность может быть охарактеризована как обобщенная консолидированная финансовая отчетность в смысле Международного стандарта аудита 810 (пересмотренный) «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности» (далее – МСА 810 (пересмотренный), проверка такой отчетности проводится в соответствии с этим стандартом. При этом согласно пункту 5 МСА 810 (пересмотренный) аудиторская организация может принять задание по предоставлению заключения об обобщенной консолидированной финансовой отчетности только в том случае, если проводила аудит полной консолидированной финансовой отчетности аудируемого лица, на основе которой составлена обобщенная консолидированная финансовая отчетность.

При проведении аудита обобщенной консолидированной финансовой отчетности аудиторская организация должна обратить особое внимание на:

а) критерии подготовки обобщенной консолидированной финансовой отчетности (пункт 6 (а) МСА 810 (пересмотренный));

б) доступность проаудированной полной консолидированной финансовой отчетности предполагаемым пользователям обобщенной консолидированной финансовой отчетности (подпункт (ii) пункт 6 (b) МСА 810 (пересмотренный)). Если законом или нормативным актом не предусмотрено обязательное предоставление проаудированной полной консолидированной финансовой отчетности предполагаемым пользователям обобщенной консолидированной финансовой отчетности и установлены критерии подготовки обобщенной консолидированной финансовой отчетности, аудиторская организация должна удостовериться, что в обобщенную консолидированную финансовую отчетность включено описание такого закона или нормативного акта.

5. В случаях, отличных от указанного в пункте 4 настоящего документа, проверка раскрываемой консолидированной финансовой отчетности проводится в соответствии с Международным стандартом аудита 800 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения» (далее – МСА 800 (пересмотренный). При этом особое внимание должно быть обращено на:

а) определение корректности, полноты и достаточности отражения вопросов, предусмотренных пунктами 3.2.1 и 3.2.2 ОП 18-2023, в раскрываемой консолидированной финансовой отчетности;

б) оценку приемлемости и корректности принятого руководством аудируемого лица подхода к определению «чувствительной» информации, имея в виду, что этот подход не имеет цели ввести в заблуждение предполагаемых пользователей раскрываемой консолидированной финансовой отчетности и в тоже время не наносит ущерб аудируемому лицу и (или) его контрагентам;

в) обязанность аудиторской организации включить в аудиторское заключение о раскрываемой консолидированной финансовой отчетности раздел «Важные обстоятельства», в котором привлечь внимание пользователей к тому, что эта финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения и, следовательно, может быть непригодна для использования в каких-либо иных целях. Например, раздел «Важные обстоятельства» аудиторского заключения о раскрываемой консолидированной финансовой отчетности может содержать следующий текст:

*«Важные обстоятельства*

*Мы обращаем внимание на примечание Х к раскрываемой консолидированной финансовой отчетности, в котором описаны принципы подготовки раскрываемой консолидированной финансовой отчетности. Раскрываемая консолидированная финансовая отчетность подготовлена с целью представления консолидированного финансового положения и консолидированных финансовых результатов Общества, раскрытие которых не наносит ущерб Обществу и (или) его контрагентам. Как следствие, данная раскрываемая консолидированная финансовая отчетность может быть непригодна для иной цели.*

*Раскрываемая консолидированная финансовая отчетность не является полным комплектом консолидированной финансовой отчетности, составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО)*.

*Мы не выражаем модифицированное мнение в связи с этим вопросом.».*

5.1. Таким образом, аудиторская организация проводит аудит полной консолидированной финансовой отчетности и раскрываемой консолидированной финансовой отчетности и выпускает соответствующие аудиторские заключения о каждом из этих комплектов отчетности. При этом согласно пункту А19 МСА 800 (пересмотренный) для достижения большего понимания потенциальными пользователями процесса подготовки отчетностей аудируемым лицом аудиторская организация может сослаться в разделе «Прочие сведения» аудиторского заключения о раскрываемой консолидированной финансовой отчетности на аудиторское заключение о полном комплекте консолидированной финансовой отчетности или на включенный в него вопрос (вопросы). В частности, аудиторская организация может счесть необходимым сослаться в аудиторском заключении о раскрываемой консолидированной финансовой отчетности на раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», включенный в аудиторское заключение о полной консолидированной финансовой отчетности. Например, раздел «Прочие сведения» аудиторского заключения о раскрываемой консолидированной финансовой отчетности может содержать следующий текст:

*«Прочие сведения*

*Общество подготовило полную консолидированную финансовую отчетность за год, закончившийся 31 декабря 2022 года, в соответствии с МСФО, в отношении которой мы выпустили отдельное аудиторское заключение для [указывается надлежащий адресат] Общества, датированное [указывается дата аудиторского заключения о полной консолидированной финансовой отчетности].»*.

6. Согласно пункту А16 МСА 800 (пересмотренный) включение информации о ключевых вопросах аудита в аудиторское заключение о раскрываемой консолидированной финансовой отчетности не требуется в связи с отсутствием соответствующего требования в законодательстве Российской Федерации. Вместе с тем аудиторская организация может принять решение сообщить о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении по иным основаниям. В последнем случае требования Международного стандарта аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» применяются в полном объеме.

7. В раскрываемой консолидированной финансовой отчетности (подготовленной путем изъятия из полной консолидированной финансовой отчетности сведений, составляющих государственную тайну, и (или) «чувствительной» информации), в которой сохранено заявление руководства аудируемого лица о соответствии МСФО, исходя из пункта 23 (с) Международного стандарта аудита 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (далее – МСА 705 (пересмотренный), в случае нераскрытия необходимой информации, если это не запрещено законами или нормативными актами, аудитор должен включить нераскрытую информацию в раздел «Основания для выражения мнения с оговоркой» модифицированного аудиторского заключения при условии, что это возможно (целесообразно), и аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нераскрытой информации. В соответствии с пунктом A23 МСА 705 (пересмотренный) раскрытие отсутствующей информации в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» нецелесообразно, если:

(a) подлежащая раскрытию информация не подготовлена руководством, или аудитор не может получить подлежащую раскрытию информацию иным образом, или

(b) подлежащая раскрытию информация, в соответствии с суждением аудитора, является чрезмерно объемной по сравнению с аудиторским заключением.

Например, модифицированное аудиторское заключение о раскрываемой консолидированной финансовой отчетности (в которой сохранено заявление руководства аудируемого лица о соответствии МСФО) может содержать следующий текст (в случае, если изъятые сведения не носят всеобъемлющий характер и невозможно раскрыть эти сведения непосредственно в аудиторском заключении):

*«Основания для выражения мнения с оговоркой*

*Общество в нарушение пункта X МСФО (IAS/IFRS) Y не раскрыло [указывается характер нераскрытой информации]. В связи с чрезмерным объемом нераскрытой информации включение ее в наше аудиторское заключение представляется нецелесообразным.».*

В случае, когда аудиторская организация обязана включить в аудиторское заключение информацию об изъятых сведениях (то есть критерии пункта А23 МСА 705 (пересмотренный) не выполняются), раскрытие таких сведений в аудиторском заключении вступит в противоречие с обязанностью или решением аудируемого лица не раскрывать эти сведения. В таком случае рекомендуемым вариантом является составление и аудит раскрываемой консолидированной финансовой отчетности как отчетности специального назначения, не содержащей заявление руководства аудируемого лица о соответствии МСФО (см. пункт 5 настоящего документа).

7.1. Раскрытие информации, содержащей сведения, составляющие государственную тайну, аудиторской организацией в аудиторском заключении о раскрываемой консолидированной финансовой отчетности, подготовленной путем изъятия из полной консолидированной финансовой отчетности сведений, составляющих государственную тайну, невозможно в силу законодательства Российской Федерации. В связи с этим с целью исполнения МСА 705 (пересмотренный) в аудиторском заключении о такой раскрываемой консолидированной финансовой отчетности аудиторская организация указывает факт нераскрытия сведений в этом заключении и основание для такого нераскрытия. Например, аудиторское заключение о раскрываемой консолидированной финансовой отчетности, подготовленной путем изъятия из полной консолидированной финансовой отчетности сведений, составляющих государственную тайну, с сохранением заявления руководства аудируемого лица о соответствии МСФО в примечаниях к такой отчетности, может содержать следующий текст:

*«Основания для выражения мнения с оговоркой*

*Общество в нарушение пункта X МСФО (IAS/IFRS) Y не раскрыло информацию о [общее описание характера нераскрытой информации], так как она содержит сведения, составляющие государственную тайну согласно законодательству Российской Федерации.».*

8. Исходя из МСА 705 (пересмотренный), если изъятие сведений из полной консолидированной финансовой отчетности оказывает всеобъемлющее влияние на эту отчетность, то аудиторская организация должна выразить отрицательное мнение о раскрываемой консолидированной финансовой отчетности. В связи с этим аудиторская организация обязана оценить, оказывает ли изъятие сведений из полной консолидированной финансовой отчетности всеобъемлющее влияние на эту отчетность и необходимо ли выпускать аудиторское заключение с отрицательным мнением.

*Консолидированная финансовая отчетность с изъятием отдельных сведений, подготовленная корректурным способом*

9. В связи с тем, что согласно пункту 3.4.1 ОП 18-2023 консолидированная финансовая отчетность с изъятием отдельных сведений, подготовленная корректурным способом, не должна содержать примечание к финансовой отчетности с заявлением руководства аудируемого лица о соответствии этой отчетности МСФО, равно как не содержит описание иной концепции подготовки консолидированной финансовой отчетности, аудиторская организация не может принять задание по проведению аудита такой отчетности.

Исходя из пункта 6 (a) Международного стандарта аудита 210 «Согласование условий аудиторских заданий», одним из обязательных условий принятия задания аудиторской организацией является определение приемлемости концепции подготовки финансовой отчетности. Поскольку концепция подготовки консолидированной финансовой отчетности с изъятием отдельных сведений, подготовленной корректурным способом, не установлена, аудиторская организация не может определить ее приемлемость.

При этом, как указано в пункте 2.1 настоящего документа, исходя из МСА 700 (пересмотренный), к консолидированной финансовой отчетности с изъятием отдельных сведений, подготовленной корректурным способом, не может быть приложено аудиторское заключение о полной консолидированной финансовой отчетности. Если аудиторской организации становится известно о факте представления и (или) раскрытия организацией консолидированной финансовой отчетности с изъятием отдельных сведений, подготовленной корректурным способом, вместе с аудиторским заключением о полной консолидированной финансовой отчетности, аудиторская организация может потребовать исключить аудиторское заключение о полной консолидированной финансовой отчетности из комплекта представленной и (или) раскрытой консолидированной финансовой отчетностью с изъятием отдельных сведений либо предпринять иные надлежащие действия для того, чтобы не допустить ненадлежащего использования указанного аудиторского заключения.

1. О раскрытии консолидированной финансовой отчетности с изъятием отдельных сведений см. ОП 18-2023. [↑](#footnote-ref-1)
2. А также финансовая отчетность организаций, не создающих группу. [↑](#footnote-ref-2)
3. Особенности регулирования вопроса раскрытия консолидированной финансовой отчетности кредитными и некредитными финансовыми организациями установлены решениями Совета директоров Банка России соответственно от 29 декабря и 23 декабря 2022 г. [↑](#footnote-ref-3)
4. Здесь и далее указаны международные стандарты аудита, введенные в действие для применения в Российской Федерации приказами Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н, от 30 декабря 2020 г. № 335н, от 27 октября 2021 г. № 163н, от 9 ноября 2021 г. № 172н. [↑](#footnote-ref-4)
5. О раскрываемой консолидированной финансовой отчетности см. ОП 18-2023. [↑](#footnote-ref-5)