

## **Методические разъяснения о включении в аудиторское заключение раздела «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями»**

Настоящие Методические разъяснения разработаны в марте 2024 года. В них учитываются требования Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и международных стандартов аудита (далее – МСА), введенных в действие на территории Российской Федерации приказами Минфина России.

Методические разъяснения СРО ААС не могут рассматриваться как официальное толкование требований нормативных правовых актов. Позиция Минфина России, Банка России, Федерального казначейства или суда по указанным вопросам может отличаться от позиции Комитета методологии и стандартизации аудиторской деятельности СРО ААС.

Данные методические разъяснения разработаны в помощь аудиторам, инвесторам, составителям финансовой отчетности, лицам, отвечающим за корпоративное управление (далее также – ЛОКУ), и другим лицам, заинтересованным в понимании основ подготовки и целей выпуска аудиторского заключения. Для целей настоящих методических разъяснений под термином бухгалтерская (финансовая) отчетность (далее – БФО) понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, нормативными актами Банка России, Федеральным законом от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» или изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, если в конкретном положении данных методических разъяснений не полагается иное.

Настоящие методические разъяснения содержат некоторые примеры раскрытия информации в аудиторском заключении вопросов, включаемых в раздел «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями». Эти примеры не являются исчерпывающими и должны использоваться аудиторскими организациями (также далее – аудиторы) с учетом конкретных условий аудиторских заданий, особенностей аудируемого лица (далее – организация) и состояния законодательства Российской Федерации. Аудитору необходимо применить свое профессиональное суждение, чтобы определить, какие именно аспекты следует отразить в соответствующем разделе аудиторского заключения.

### **1. Введение**

Реализация подхода, направленного на повышение значимости аудиторского заключения, привела, в частности, к тому, что в выпускаемое аудиторское заключение может потребоваться

включить особую информацию, предусмотренную законом или нормативным актом. Это подход призван отразить национальные особенности аудита, присущие конкретной юрисдикции.

В настоящих разъяснениях рассматриваются следующие вопросы:

- какие нормы по раскрытию информации, предусмотренной законом или нормативным актом, содержат МСА;
- какие требования законов или нормативных актов, принятые в Российской Федерации, предусматривают включение такой информации;
- аудит каких категорий аудируемых лиц требует включения рассматриваемой информации в аудиторские заключения;
- какие виды заданий по аудиту предусматривают включение в аудиторское заключение такой информации;
- каковы основные аудиторские процедуры для получения соответствующих доказательств, необходимых для раскрытия требуемой информации в аудиторском заключении, а также влияние собранных доказательств на другие аудиторские процедуры, производимые с целью выражения мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- возможное содержание соответствующих разделов аудиторского заключения.

Разъяснения направлены на то, чтобы обобщить и систематизировать информацию относительно включения в аудиторское заключение раздела «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями». Это поможет аудиторам подготавливать аудиторское заключение, уместное в соответствующих условиях.

В настоящих разъяснениях не затрагиваются вопросы, относящиеся к выпуску аудиторских заключений об отчетности акционерных инвестиционных фондов и паевых инвестиционных фондов.

## **2. Положения МСА о содержании аудиторского заключения, предусматривающего раскрытие вопросов в соответствии с законом или нормативным актом**

Международный стандарт аудита (МСА) 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» содержит пункты 43-45, определяющие обязанности аудитора, связанные с составлением других отчетов. Нормы МСА 700 (пересмотренного) устанавливают следующее:

- если на аудитора возлагаются иные обязанности по составлению других отчетов в аудиторском заключении о финансовой отчетности, аудитор излагает эти обязанности по составлению других отчетов в дополнение к обязанностям аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита;
- обязанности по составлению других отчетов должны рассматриваться в отдельном разделе аудиторского заключения, озаглавленном «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» или имеющем иное название, соответствующее содержанию раздела;
- когда обязанности по предоставлению аудиторского заключения отражают те же темы, которые представлены в рамках обязанностей по составлению других отчетов в соответствии с Международными стандартами аудита, обязанности по составлению других отчетов могут быть

представлены в том же разделе, что и соответствующие элементы заключения, предусмотренные требованиями Международных стандартов аудита;

- если обязанности по составлению других отчетов представлены в том же разделе, что и соответствующие элементы заключения, предусмотренные требованиями Международных стандартов аудита, в аудиторском заключении следует прямо отразить различие между такими обязанностями по составлению других отчетов и обязанностями по предоставлению заключения в соответствии с требованиями Международных стандартов аудита;

- если аудиторское заключение содержит отдельный раздел, в котором рассматриваются обязанности по составлению других отчетов, то требования пунктов 21–40 МСА 700 (пересмотренного) должны быть включены в раздел, озаглавленный «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности». Раздел «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» должен следовать за разделом «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности».

Из приведенных положений следует, что МСА не регламентируют ни круг, ни содержание вопросов, которые, согласно национальному законодательству, могут быть включены в аудиторское заключение как устанавливающие дополнительные обязанности аудитора. МСА определяют, во-первых, необходимость разграничить общую для всех случаев обязательную информацию в аудиторском заключении и информацию, включаемую в аудиторское заключение согласно требованиям закона или нормативного акта; во-вторых, определяют структуру аудиторского заключения, содержащего информацию по требованию закона или нормативного акта, и место раздела «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

В пояснительных материалах к МСА 700 (пересмотренному) (пункты А58 – А60) приводятся отдельные соображения, относящиеся к рассматриваемой теме:

- возможность, но не обязательность и не повсеместность наложения на аудиторов дополнительных обязанностей на уровне юрисдикции: «в некоторых юрисдикциях аудитор может иметь дополнительные обязанности, касающиеся предоставления отчетов в отношении других вопросов, помимо обязанностей аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита»;

- примеры случаев, когда могут возникнуть дополнительные обязанности аудитора: «например, аудитора могут попросить подготовить отчет по определенным вопросам, если они привлекут его внимание в ходе аудита финансовой отчетности. В качестве альтернативы аудитора могут попросить выполнить конкретные дополнительные процедуры и подготовить по ним отчет или выразить мнение по определенным вопросам, таким как качество бухгалтерских регистров и счетов, системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности или прочая информация»;

- констатация того, что круг дополнительных обязанностей может быть установлен стандартами аудита, принятыми в определенной юрисдикции, которые «часто содержат указания относительно конкретных дополнительных обязанностей аудитора по предоставлению других отчетов в данной юрисдикции»;

- вариативность формы отчета аудитора по дополнительным обязанностям, определяемую на уровне юрисдикции: «в некоторых случаях соответствующие закон или нормативный акт могут потребовать от аудитора или разрешить ему указать эти дополнительные обязанности в аудиторском заключении о финансовой отчетности»;

- разрешение на совместное представление прочих обязанностей по предоставлению заключений и обязанностей аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита,

которое действует только в том случае, если они описывают одни и те же вопросы, а формулировки аудиторского заключения однозначно разграничивают прочие обязанности по предоставлению заключений и обязанности аудитора по предоставлению заключений в соответствии с Международными стандартами аудита;

- влияние случая, упомянутого выше, на содержание раздела, описывающего ответственность аудитора: «такое однозначное разграничение может обусловить необходимость включения в аудиторское заключение ссылки на прочие обязанности по предоставлению заключений и указания на то, что эти обязанности выходят за рамки обязанностей, предусмотренных Международными стандартами аудита»;

- рассмотрение структуры аудиторского заключения для иной ситуации: «в противном случае прочие обязанности по предоставлению заключений должны рассматриваться в отдельном разделе аудиторского заключения, озаглавленном «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» или имеющем другое название, соответствующее содержанию раздела»;

- указание на то, что включение в аудиторское заключение раздела «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» предусматривает объединение общей информации, обычно представляемой в аудиторском заключении в обособленном от раздела «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» разделе: «в таких случаях пункт 44 требует, чтобы аудитор включил описание обязанностей по предоставлению заключений в соответствии с Международными стандартами аудита в раздел, озаглавленный «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности».

Приведенные в Приложении к МСА 700 (пересмотренному) примеры аудиторских заключений № 1 и №2 отражают ситуации, когда в дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством. В этих примерах показана структура аудиторского заключения для случая, когда обязанности аудитора по составлению прочих отчетов отличны от обязанностей по предоставлению информации относящихся к тем же темам, которые представлены в рамках обязанностей по предоставлению заключений и отчетов, предусмотренных требованиями Международных стандартов аудита в составе раздела «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности».

В пункте A17 МСА 706 (пересмотренного) «Разделы “Важные обстоятельства” и “Прочие сведения” в аудиторском заключении» представлены пояснения о порядке расположения раздела «Прочие сведения» в структуре аудиторского заключения, когда его информация связана с прочими, дополнительными обязанностями аудитора, предусмотренными национальным законодательством:

— если раздел «Прочие сведения» включается с целью привлечения внимания пользователей к вопросу, относящемуся к прочим обязанностям по предоставлению заключений, которые рассматриваются в аудиторском заключении, этот раздел может быть расположен в составе раздела «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» аудиторского заключения;

— если раздел «Прочие сведения» имеет отношение ко всем обязанностям аудитора или важен для понимания пользователями содержания аудиторского заключения, то данный раздел может быть включен как отдельный раздел непосредственно после раздела «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» и раздела «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

В МСА 250 (пересмотренном) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» рассматриваются, в частности, обстоятельства, когда аудитор может сообщить в аудиторском заключении о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов при определенных обстоятельствах. Согласно пункту A26 МСА 250 (пересмотренного) одним из таких обстоятельств является случай, когда аудитор имеет другие обязанности по предоставлению информации в дополнение к своим обязанностям в соответствии с МСА, как предусмотрено в пункте 43 МСА 700 (пересмотренного).

Международный стандарт обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов» содержит положения о дополнительных обязанностях практикующего специалиста, определяемых законом или нормативному акту, сходные с приведенными выше положениями МСА 700 (пересмотренного).

Так в пункте 91 МСОП 2400 (пересмотренного) указано, что от практикующего специалиста может потребоваться представление в заключении о финансовой отчетности сведений о выполнении других обязанностей по представлению заключений и отчетов в дополнение к тем, которые предусмотрены настоящим стандартом. В этом случае информацию о таких обязанностях практикующий специалист представит в отдельном разделе заключения, озаглавленном «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» или снабженном иным заголовком, соответствующим содержанию раздела. Этот раздел помещается после раздела «Заключение о финансовой отчетности».

В пунктах пункты A135–A137 МСОП 2400 (пересмотренного) даются пояснения по поводу применения требования пункта 91. В частности указано, что в некоторых юрисдикциях у практикующего специалиста могут быть дополнительные обязанности по предоставлению отчетов по вопросам, не относящимся к его основной обязанности согласно требованиям стандарта. Например, практикующего специалиста могут попросить предоставить отчеты по определенным вопросам, если он обратил на них внимание в ходе обзорной проверки финансовой отчетности. Или от практикующего специалиста может потребоваться предоставить отчет по дополнительным обозначенным процедурам или сформировать вывод по каким-либо вопросам, например по качеству бухгалтерских регистров и счетов.

Приведенные в приложении 2 к МСОП 2400 (пересмотренному) примеры заключений практикующего специалиста по обзорным проверкам №№ 1–4 предусматривают, что в дополнение к выполнению обзорной проверки финансовой отчетности практикующий специалист имеет прочие обязанности по предоставлению отчетов и заключений, установленные национальным законодательством. В том числе в документе обращается внимание, что форма и содержание данного раздела заключения практикующего специалиста зависят от характера обязанностей практикующего специалиста по составлению других отчетов.

### **3. Законы и другие нормативные акты, принятые в Российской Федерации, предусматривающие дополнительные обязанности аудитора**

Законы, определяющие обязательность проведения аудита БФО конкретных субъектов (аудируемых лиц) в Российской Федерации<sup>1</sup>, можно условно разделить на три категории в зависимости от того, какое описание обязанности проведения аудита в них содержится.

---

<sup>1</sup>[https://minfin.gov.ru/ru/document?id\\_4=126466-perechen\\_sluchaev\\_provedeniya\\_obyazatel'nogo\\_audita\\_bukhgalterskoi\\_finansovoi\\_otchetnosti\\_za\\_2023\\_god\\_soglasno\\_zakonodatelstvu\\_rossiiskoi\\_federatsii](https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=126466-perechen_sluchaev_provedeniya_obyazatel'nogo_audita_bukhgalterskoi_finansovoi_otchetnosti_za_2023_god_soglasno_zakonodatelstvu_rossiiskoi_federatsii)

1. Аудируемое лицо обязано провести аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, или иная аналогичная фраза. К этой категории относится большинство случаев упоминания обязанности проведения аудита в законах РФ. Очевидно, что в таком случае закон не содержит никаких дополнительных обязанностей аудитора, отличающихся от МСА.
2. Аудиту подлежит ведение бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, или близкая по содержанию фраза.
3. Описание обязанностей аудитора расширено по сравнению с приведенными выше двумя категориями.

Ниже представлены примеры описания обязанности проведения аудита в федеральных законах, относимых к категории 2, то есть содержащих обязанность проводить не только аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и аудит бухгалтерского учета или ведения бухгалтерского учета:

Федеральный закон «О жилищных накопительных кооперативах» от 30 декабря 2004 г. № 215-ФЗ, статья 54, часть 1 – «Ведение кооперативом бухгалтерского учета и бухгалтерская (финансовая) отчетность кооператива подлежат обязательной ежегодной проверке аудиторской организацией (аудитором)»;

Федеральный закон от 18.07.2009 N 190-ФЗ «О кредитной кооперации», статья 31 часть 1 – «Бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность кредитного кооператива подлежат ежегодной обязательной аудиторской проверке, если число физических лиц, являющихся его членами, превышает 2 000 человек»;

Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях», статья 12, часть 4 – «Ведение бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности саморегулируемой организации подлежит обязательному аудиту».

Поскольку БФО формируется на основании регистров бухгалтерского учета, указание в федеральных законах на обязанность осуществлять аудит бухгалтерского учета не порождает дополнительной обязанности аудиторов, рассматриваемой в контексте настоящих разъяснений.

Таким образом, случаи обязательного аудита, описываемые в федеральных законах, отнесенных ко второй категории, не приводят к возникновению дополнительных обязанностей аудитора в рамках выполнения задания по аудиту.

Отдельной подкатегорией в рамках рассматриваемой категории законов можно выделить случаи описания обязательного аудита, которые содержат не только требование аудита бухгалтерского учета, но и требование аудита отдельных элементов отчетности аудируемого лица.

Например, часть 2 статьи 7 Федерального закона от 30.12.2006 г. N 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» содержит следующее положение, описывающее обязанности аудитора: «Бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность не являющегося собственником целевого капитала получателя дохода от целевого капитала подлежат обязательному ежегодному аудиту в части использования дохода от целевого капитала, если размер финансирования этого получателя дохода от целевого капитала за счет дохода от целевого капитала в течение отчетного года составляет более 5 миллионов рублей». В части 1 пункта 4 статьи 17 этого же закона установлено, что управляющая компания, осуществляющая деятельность по доверительному управлению имуществом, составляющим целевой капитал, если балансовая стоимость этого имущества превышает на конец отчетного года 45 млн. руб., обязана ежегодно проводить «аудит бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые связаны с

доверительным управлением имуществом, составляющим целевой капитал, а также с выплатой дохода от целевого капитала, если балансовая стоимость находящегося в доверительном управлении управляющей компании имущества, составляющего целевой капитал, превышает на конец отчетного года 45 миллионов рублей».

Упоминание в федеральном законе требования к обязательному аудиту отдельных операций, отражаемых в бухгалтерском учете, или элементов БФО вряд ли может рассматриваться как дополнительные обязанности аудитора в силу закона, поскольку относятся к предметной области аудита, то есть к бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такое указание в законе отдельных элементов предусматривает, что аудитор обязан исследовать их вне зависимости выбранного подхода к аудиту, в том числе, от оценки рисков и критериев существенности, определенных для конкретного аудита.

Также не порождает дополнительной обязанности аудитора выражение мнения об отдельных отчетах из состава отчетности, как, например, следует из части 6 статьи 24 Федерального закона от 23.12.2003 г. N 177-ФЗ «О страховании вкладов в банках Российской Федерации», которой предусмотрено, что достоверность годового бухгалтерского баланса Агентства по страхованию вкладов, отчета о движении денежных средств фонда обязательного страхования вкладов, отчета о прибылях (об убытках), полученных от размещения и (или) инвестирования временно свободных денежных средств Агентства, подтверждается независимой аудиторской организацией».

К третьей категории федеральных законов, которые содержат дополнительные обязанности аудиторов, помимо аудита БФО, относятся Федеральный закон от 02.12.1990 г. N 395-1 «О банках и банковской деятельности» (далее – Закон «О банках и банковской деятельности») и Федеральный Закон от 27.11.1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» (далее – Закон «Об организации страхового дела»).

Статья 42 Закона «О банках и банковской деятельности» содержит следующее положение: «Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность кредитной организации, годовая консолидированная финансовая отчетность банковской группы, годовая консолидированная финансовая отчетность банковского холдинга подлежат обязательному аудиту.

Аудиторское заключение о годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитной организации, годовой консолидированной финансовой отчетности банковской группы помимо предусмотренного Федеральным законом от 30 декабря 2008 года N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» должно содержать результаты проверки аудиторской организацией:

1) выполнения кредитной организацией, банковской группой по состоянию на отчетную дату обязательных нормативов, установленных Банком России. При этом оценке аудиторской организацией не подлежат методики управления рисками и модели количественной оценки рисков, применяемые для расчета указанных обязательных нормативов кредитной организацией, головной кредитной организацией банковской группы на основании выданного Банком России разрешения;

2) соответствия внутреннего контроля и организации систем управления рисками кредитной организации, банковской группы требованиям, предъявляемым Банком России к таким системам в части:

- подчиненности подразделений управления рисками;
- наличия у кредитной организации, утвержденной уполномоченными органами управления кредитной организации методик выявления значимых для кредитной организации рисков, управления значимыми для кредитной организации рисками, осуществления стресс-

тестирования, наличия системы отчетности по значимым для кредитной организации рискам и капиталу;

- последовательности применения в кредитной организации методик управления значимыми для кредитной организации рисками и оценки их эффективности;
- осуществления советом директоров и исполнительными органами управления кредитной организации контроля соблюдения в кредитной организации установленных внутренними документами кредитной организации предельных значений рисков и достаточности собственных средств (капитала), эффективности применяемых в кредитной организации процедур управления рисками и последовательности их применения».

Следовательно, Закон «О банках и банковской деятельности» предусматривает проверку аудитором двух значительных дополнительных вопросов: выполнение обязательных нормативов и соответствие установленным требованиям систем внутреннего контроля и управления рисками.

Часть 2 статья 29 Закона «Об организации страхового дела» устанавливает: «аудиторское заключение о годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности страховщика должно содержать раздел о выполнении страховщиком требований финансовой устойчивости и платежеспособности, установленных настоящим Законом и нормативными актами органа страхового надзора, и об эффективности организации системы внутреннего контроля страховщика». Таким образом, Закон «Об организации страхового дела» предусматривает проверку аудитором также двух значительных дополнительных вопросов: соблюдение требований к финансовой устойчивости и платежеспособности, а также к эффективности системы внутреннего контроля страховщика.

Статья 93 Федерального закона от 10.07.2002 г. N 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» предусматривает, что Национальный финансовый совет вправе определить дополнительные вопросы, подлежащие рассмотрению аудиторской организацией одновременно с проведением обязательного аудита годовой финансовой отчетности Банка России, при этом Отчет о результатах рассмотрения аудиторской организацией указанных дополнительных вопросов представляется Национальному финансовому совету. Таким образом, данным законом введена возможность выпуска нормативного акта, который содержит дополнительные обязанности аудитора, однако, в отличие от приведенных выше положений Законов «О банках и банковской деятельности» и «Об организации страхового дела», такой отчет не будет включаться в состав аудиторского заключения.

Статья 22 Федерального закона от 07.05.1998 г. № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах» предусматривает следующее: «ежегодному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации об аудиторской деятельности и требованиями настоящего Федерального закона подлежат ведение пенсионных счетов негосударственного пенсионного обеспечения и пенсионных счетов накопительной пенсии, бухгалтерская (финансовая) отчетность фондов, осуществление выплат негосударственных пенсий, выкупных сумм, накопительных пенсий, срочных пенсионных выплат, единовременных выплат, выплат правопреемникам, а также бухгалтерская (финансовая) отчетность управляющих компаний и специализированных депозитариев по формированию и размещению средств пенсионных резервов и формированию, передаче и инвестированию средств пенсионных накоплений». Из содержания этой статьи усматривается, что аудитор должен в обязательном порядке выполнить процедуры в отношении специально определенных законом объектов учета, которые не раскрываются в составе БФО пенсионного фонда, то есть порождают дополнительные обязанности аудитора.



Таким образом, требования, содержащие дополнительные обязанности аудитора, предусматривающие включение отдельного раздела «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» в национальном законодательстве РФ содержатся в Законе «О банках и банковской деятельности», в Законе «Об организации страхового дела», в Законе «О негосударственных пенсионных фондах» и применимы к аудиту БФО кредитных и страховых организаций, а также негосударственных пенсионных фондов.

Любые договорные требования, в том числе условия конкурсного отбора аудиторских организаций, которые могут предусматривать иные, чем аудит, обязанности, такие как консультирование, выражение мнения о состоянии налоговой отчетности и прочие, не могут рассматриваться как дополнительные обязанности аудитора, предусмотренные законом или нормативным актом, и следовательно, не предусматривают возможности отражения результатов выполнения этих обязанностей в отдельном разделе аудиторского заключения.

#### **4. Виды заданий по аудиту, предусматривающие включение в аудиторское заключение раздела «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями»**

Приведенные выше нормы Законов «О банках и банковской деятельности», «Об организации страхового дела», «О негосударственных пенсионных фондах» определяют круг субъектов, аудиторское заключение об отчетности которых требует включения отдельного раздела «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» в аудиторское заключение:

В соответствии с Законом «О банках и банковской деятельности»—это кредитная организация и банковская группа, в соответствии с Законом «Об организации страхового дела»—это страховщик, то есть, как определено в части 1 статьи 6 этого закона, страховые организации, иностранные страховые организации, общества взаимного страхования. Закон «О негосударственных пенсионных фондах» определяет негосударственный пенсионный фонд как организацию, осуществляющую деятельность по негосударственному пенсионному обеспечению, в том числе досрочному негосударственному пенсионному обеспечению, и (или) обязательному пенсионному страхованию.

Все эти аудируемые лица (банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды) относятся к категории общественно значимых организаций на финансовом рынке в силу части 1 и 3 статьи 5.1 Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». В соответствии с частью 2 указанной статьи аудиторские услуги общественно значимым организациям вправе оказывать только аудиторские организации.

Консолидированная финансовая отчетность подготавливается согласно Федеральному закону от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (далее - Закон №208-ФЗ), часть 1 статьи 3 которого предусматривает, что она составляется в соответствии с МСФО. Статья 2 Закона №208-ФЗ предусматривает, что действие закона распространяется, в том числе, на все три категории рассматриваемых аудируемых лиц:

на кредитные организации;

на страховые организации (за исключением страховых медицинских организаций, осуществляющих деятельность исключительно в сфере обязательного медицинского страхования);

на негосударственные пенсионные фонды.

В силу требований пункта 2 части 1 статьи 2 Закона № 208-ФЗ, кредитные, страховые организации и негосударственные пенсионные фонды должны формировать, помимо годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, консолидированную финансовую отчетность.

Требования статьи 42 Закона «О банках и банковской деятельности» предусматривают дополнительные обязанности аудитора как в случае выпуска аудиторского заключения о годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и в случае выпуска аудиторского заключения о годовой консолидированной финансовой отчетности.

Норма статьи 22 Закона «О негосударственных пенсионных фондах» «Аудит отчетности» устанавливает «Фонды обязаны ежегодно по итогам финансового года проводить аудит. Ежегодному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации об аудиторской деятельности и требованиями настоящего Федерального закона подлежат ведение пенсионных счетов негосударственного пенсионного обеспечения и пенсионных счетов накопительной пенсии, бухгалтерская (финансовая) отчетность фондов, осуществление выплат негосударственных пенсий, выкупных сумм, накопительных пенсий, срочных пенсионных выплат, единовременных выплат, выплат правопреемникам, а также бухгалтерская (финансовая) отчетность управляющих компаний и специализированных депозитариев по формированию и размещению средств пенсионных резервов и формированию, передаче и инвестированию средств пенсионных накоплений».

В отношении страховщиков требование о дополнительных обязанностях аудитора в статье 29 Закона «Об организации страхового дела» сформулировано так, что дополнительные обязанности аудитора распространяются только на аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с правилами подготовки БФО, принятыми в РФ.

Таким образом, на аудит консолидированной финансовой отчетности страховых организаций и негосударственных пенсионных фондов дополнительные требования к обязанностям аудитора не распространяются, следовательно, аудиторское заключение о консолидированной финансовой отчетности страховой организации или негосударственного пенсионного фонда не должно включать обязательного раздела «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

## **5. Аудиторские процедуры и доказательства, необходимые для подтверждения исполнения дополнительных обязанностей аудитора**

Международные стандарты аудита не содержат никаких специальных норм, относящихся к выполнению процедур в отношении дополнительных обязанностей аудитора, предусмотренных законом или нормативным актом. Аудиторские организации должны самостоятельно определить политику и процедуры для выполнения таких обязанностей, ориентируясь на требования к качеству выполнения задания.

Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2022 год (приложение к письму Минфина России от 23.12.2022 г. № 07-04-09/126779), содержит Приложение, именуемое «Вопросы осуществления аудиторских процедур при проведении аудита годовой бухгалтерской отчетности кредитных и некредитных финансовых организаций», предоставленное регулятором на финансовом рынке – Банком России. Вопросы, включенные в указанное Приложение, относящиеся к кредитным организациям и субъектам страхового дела, содержат перечень аспектов, который может помочь аудиторам определить перечень процедур, выполнение которых необходимо для получения доказательств в отношении соблюдения выполнения

кредитной организацией обязательных установленных нормативов, а страховой организацией – требований к финансовой устойчивости и платежеспособности.

### *Кредитные организации*

Соответствие установленным требованиям систем внутреннего контроля и управления рисками кредитной организации может быть установлено аудиторами путем исследования внутренних документов кредитной организации и осуществляемых в ней бизнес-процессов, опросов, проведения иных процедур, направленных на получение соответствующих доказательств, включая исследование отчетности, представляемой в порядке надзора.

При подготовке Отчета о результатах проверки в соответствии с требованиями статьи 42 Федерального закона от 2 декабря 1990 года № 395-1 «О банках и банковской деятельности» аудитор устанавливает, что руководство аудируемого лица (банка) несет ответственность за выполнение им обязательных нормативов, установленных Банком России, а также за соответствие внутреннего контроля и организации систем управления рисками аудируемого лица требованиям, предъявляемым Банком России к таким системам.

В соответствии со статьей 42 Федерального закона от 2 декабря 1990 года № 395-1 «О банках и банковской деятельности» в ходе аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности Банка за 20XX год аудитор осуществляет следующее:

- проверку выполнения аудируемым лицом по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, обязательных нормативов, установленных Банком России;
- проверку соответствия внутреннего контроля и организации систем управления рисками аудируемого лица требованиям, предъявляемым Банком России к таким системам.

Проверка ограничивается такими выбранными на основе профессионального суждения процедурами, как запросы, анализ, изучение документов, сравнение утвержденных аудируемым лицом требований, порядков и методик с требованиями, установленными Банком России, а также пересчет, сравнение и сверку числовых значений и иной информации.

Отчет должен включать результаты проведенных проверок, в том числе в части выполнения аудируемым лицом обязательных нормативов, установленных Банком России вывод о том, находились ли значения обязательных нормативов аудируемого лица по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, в пределах допустимых числовых значений, установленных Банком России

При этом, поскольку отчет в соответствии с требованиями закона не содержит требований о выражении уверенности, аудитор не проводит в рамках подготовки этого Отчета каких-либо процедур в отношении данных бухгалтерского учета аудируемого лица, кроме процедур, которые мы сочли необходимыми для целей выражения мнения о том, отражает ли годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность Банка достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение Банка по состоянию на отчетную дату, а также его финансовые результаты и движение денежных средств за отчетный год, в соответствии с правилами составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности для кредитных организаций, установленными в Российской Федерации.

В части соответствия внутреннего контроля и организации систем управления рисками аудируемого лица требованиям, предъявляемым Банком России к таким системам аудитор устанавливает:

- а) подчинена ли и подотчетна ли Совету директоров аудируемого лица служба внутреннего аудита соответствии с требованиями и рекомендациями Банка России по состоянию

на отчетную дату, не были ли подчинены и не были ли подотчетны подразделения управления рисками Банка подразделениям, принимающим соответствующие риски;

б) являются ли действующие по состоянию на отчетную дату года внутренние документы аудируемого лица, устанавливающие методики выявления и управления значимыми для него кредитными, операционными, рыночными рисками и рисками потери ликвидности, утверждены ли уполномоченными органами управления аудируемого лица методики осуществления стресс-тестирования в соответствии с требованиями и рекомендациями Банка России;

в) существуют ли в аудируемом лице по состоянию на отчетную дату системы отчетности по значимым кредитным, операционным, рыночным рискам и рискам потери ликвидности, а также собственным средствам (капиталу);

г) соответствуют ли внутренним документам аудируемого лица периодичность и последовательность отчетов, подготовленных подразделениями управления рисками аудируемого лица и его службой внутреннего аудита в течение отчетного периода по вопросам управления кредитными, операционными, рыночными рисками и рисками потери ликвидности аудируемого лица; включают ли указанные отчеты результаты наблюдений подразделениями управления рисками аудируемого лица и его службой внутреннего аудита в отношении оценки эффективности соответствующих методик аудируемого лица, а также рекомендации по их совершенствованию;

д) по состоянию на отчетную дату относится ли контроль соблюдения аудируемым лицом установленных его внутренними документами предельных значений рисков и достаточности собственных средств (капитала) к полномочиям Совета Директоров и исполнительных органов управления аудируемого лица. Обсуждают ли отчеты Совет Директоров и исполнительные органы управления аудируемого лица на периодической основе подготовленные подразделениями управления рисками аудируемого лица и его службой внутреннего аудита материалы с целью осуществления контроля эффективности применяемых процедур управления рисками и последовательности их применения в течение отчетного года, рассматривают ли они предлагаемые меры по устранению недостатков.

Приведенные процедуры в отношении внутреннего контроля и организации систем управления рисками аудируемого лица проводятся аудиторами исключительно для целей проверки соответствия внутреннего контроля и организации систем управления рисками аудируемого лица требованиям, предъявляемым Банком России к таким системам.

### *Страховые организации*

Соответствие установленным требованиям финансовой устойчивости и платежеспособности страховой организации, а также эффективности организации системы внутреннего контроля может быть установлено аудиторами путем исследования внутренних документов аудируемого лица и осуществляемых в ней бизнес-процессов, опросов, проведения иных процедур, направленных на получение соответствующих доказательств, включая исследование отчетности, представляемой в порядке надзора.

При подготовке Отчета о результатах проверки в соответствии с требованиями Закона Российской Федерации от 27 ноября 1992 года № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» аудитор устанавливает, несет ли руководство аудируемого лица ответственность за выполнение им требований финансовой устойчивости и платежеспособности, установленных Законом Российской Федерации от 27 ноября 1992 года № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» и нормативными актами органа страхового надзора, а также за организацию системы внутреннего контроля аудируемого лица в соответствии с требованиями Закона Российской Федерации.

В соответствии со статьей 29 Закона Российской Федерации в ходе аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор осуществляет следующее:

проверку выполнения аудируемым лицом требований финансовой устойчивости и платежеспособности, установленных Законом Российской Федерации и нормативными актами органа страхового надзора;

проверку эффективности организации системы внутреннего контроля аудируемого лица, требования к которой установлены Законом Российской Федерации.

Проверка ограничивается такими выбранными на основе профессионального суждения процедурами, как запросы, анализ, изучение внутренних организационно-распорядительных и иных документов аудируемого лица, сравнение утвержденных аудируемым лицом положений, правил и методик с требованиями, установленными Законом Российской Федерации и нормативными актами органа страхового надзора, а также пересчетом и сравнением числовых показателей и иной информации, в том числе содержащихся в отчетности в порядке надзора аудируемого лица.

1. В части выполнения аудируемым лицом требований финансовой устойчивости и платежеспособности, установленных Законом Российской Федерации и нормативными актами органа страхового надзора аудитор устанавливает:

а) имеет ли аудируемое лицо по состоянию на отчетную дату надлежащим образом, оплаченный уставный капитал, размер которого не ниже установленного Законом Российской Федерации минимального размера уставного капитала страховщика;

б) соответствует ли требованиям, установленным нормативными актами органа страхового надзора по состоянию на отчетную дату состав и структура активов, принимаемых аудируемым лицом для покрытия страховых резервов и собственных средств (капитала);

в) соблюдено ли по состоянию на отчетную дату нормативное соотношение собственных средств (капитала) и принятых обязательств аудируемого лица, порядок расчета которого установлен органом страхового надзора;

г) осуществлен ли в соответствии с правилами формирования страховых резервов, утвержденными органом страхового надзора, и положением о формировании страховых резервов, утвержденным аудируемым лицом, расчет страховых резервов по состоянию на отчетную дату;

д) осуществляло ли аудируемое лицо передачу рисков в перестрахование исходя из собственного удержания, порядок определения которого установлен его учетной политикой в течение отчетного года.

При этом, поскольку отчет в соответствии с требованиями закона не содержит требований о выражении уверенности, аудитор не проводит каких-либо процедур в отношении данных бухгалтерского учета аудируемого лица, кроме процедур, которые он сочтет необходимыми для целей выражения мнения о том, отражает ли годовая бухгалтерская отчетность аудируемого лица достоверно во всех существенных отношениях его финансовое положение по состоянию на отчетную дату, финансовые результаты его деятельности и движение денежных средств за отчетный период в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности страховыми организациями, установленными в Российской Федерации;

2. В части эффективности организации системы внутреннего контроля аудируемого лица аудитор устанавливает:

а) предусматривают ли создание системы внутреннего контроля и устанавливают ли полномочия лиц, осуществляющих внутренний контроль в аудируемом лице по состоянию на отчетную дату его учредительные и внутренние организационно-распорядительные документы в соответствии с Законом Российской Федерации; обеспечивает ли достижение целей, определенных законодательством организованная в система внутреннего контроля в целом;

б) назначен ли внутренний аудитор, подчиненный и подотчетный Совету директоров аудируемого лица, и наделенный соответствующими полномочиями, правами и обязанностями по состоянию на отчетную дату;

в) назначено ли лицо, соответствующее квалификационным и иным требованиям, установленным Законом Российской Федерации на должность внутреннего аудитора аудируемого лица;

г) соответствует ли требованиям Закона Российской Федерации утвержденное в аудируемом лице положение о внутреннем аудите;

Процедуры в отношении эффективности организации системы внутреннего контроля аудируемого лица проводятся аудитором исключительно с целью проверки соответствия предусмотренных Законом Российской Федерации и описанных выше элементов организации системы внутреннего контроля требованиям Закона Российской Федерации.

### *Негосударственные пенсионные фонды*

Соответствие требованиям к выполнению негосударственным пенсионным фондом к ведению пенсионных счетов и осуществлению выплат может быть установлено аудиторами путем исследования внутренних документов пенсионного фонда и осуществляемых в нем бизнес-процессов, опросов, проведения иных процедур, направленных на получение соответствующих доказательств, включая исследование отчетности, представляемой в порядке надзора.

При подготовке Отчета о результатах проверки в соответствии с требованиями статьи положений абзаца 2 статьи 22 «Федерального закона «О негосударственных пенсионных фондах» от 7 мая 1998 года № 75-ФЗ аудитор устанавливает, что руководство аудируемого лица несет ответственность за выполнение им требований к ведению пенсионных счетов негосударственного пенсионного обеспечения и пенсионных счетов накопительной пенсии, а также осуществлению выплат негосударственных пенсий, выкупных сумм, накопительных пенсий, срочных пенсионных выплат, единовременных выплат, выплат правопреемникам, установленных Федеральным законом Российской Федерации от 7 мая 1998 г. № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах» и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, регулирующими деятельность негосударственных пенсионных фондов.

В ходе аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности негосударственного пенсионного фонда аудитор выполняет процедуры с целью проверки:

1) ведения пенсионных счетов негосударственного пенсионного обеспечения и пенсионных счетов накопительной пенсии на соответствие требованиям, установленным Федеральным законом № 75-ФЗ, нормативным правовым актам Российской Федерации, регулирующим деятельность негосударственных пенсионных фондов;

2) осуществления выплат негосударственных пенсий, выкупных сумм, накопительных пенсий, срочных пенсионных выплат, единовременных выплат, выплат правопреемникам на соответствие требованиям, установленным Федеральным законом № 75-ФЗ и нормативным правовым актам Российской Федерации, регулирующим деятельность негосударственных пенсионных фондов;

3) бухгалтерской (финансовой) отчетности управляющих компаний и специализированных депозитариев по формированию и размещению средств пенсионных резервов и формированию, передаче и инвестированию средств пенсионных накоплений.

Проверка ограничивается такими выбранными на основании профессионального суждения процедурами как запросы, анализ, изучение внутренних организационно-распорядительных и иных документов аудируемого лица, сравнение утвержденных внутренних требований, порядков и методик (методологий) с требованиями, установленными Федеральным законом, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, регулирующими деятельность негосударственных пенсионных фондов, а также пересчетом и сравнением числовых значений и иной информации.

1. В части выполнения аудируемым лицом требований к ведению пенсионных счетов негосударственного пенсионного обеспечения и пенсионных счетов накопительной пенсии по состоянию на отчетную дату аудитор устанавливает:

а. каким образом аудируемое лицо осуществляло ведение пенсионных счетов накопительной пенсии и пенсионных счетов негосударственного пенсионного обеспечения;

б. соответствуют ли пенсионные правила аудируемого лица, действующие по состоянию на отчетную дату, требованиям закона и нормативных правовых документов в отношении порядка ведения пенсионных счетов негосударственного пенсионного обеспечения, назначения и выплаты негосударственных пенсий, выкупных сумм;

в. соответствуют ли страховые правила аудируемого лица, действующие по состоянию на отчетную дату, требованиям нормативных правовых документов в отношении порядка ведения пенсионных счетов накопительной пенсии, назначения и выплаты накопительных пенсий, срочных пенсионных выплат, единовременных выплат, выплат правопреемникам;

г. открывало ли аудируемое лицо каждому застрахованному лицу пенсионный счет накопительной пенсии с постоянным страховым номером, который был присвоен застрахованному лицу Пенсионным фондом Российской Федерации (далее - ПФР) при регистрации застрахованного лица в системе обязательного пенсионного страхования в соответствии с Федеральным законом Российской Федерации от 1 апреля 1996 г. № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования»;

д. открывало ли аудируемое лицо каждому застрахованному лицу только один пенсионный счет накопительной пенсии, который состоял из общей и специальной частей;

е. соответствует ли требованиям пунктов 2 и 3 статьи 36.19 Федерального закона «О негосударственных пенсионных фондах» информация, отраженная в общей части и специальной части пенсионных счетов накопительной пенсии, открытых в течение проверяемого периода.

2. В части выполнения аудируемым лицом требований к порядку осуществления выплат негосударственных пенсий, выкупных сумм, накопительных пенсий, срочных пенсионных выплат, единовременных выплат, выплат правопреемникам по состоянию на отчетную дату аудитор устанавливает:

а. осуществляло ли аудируемое лицо в течение отчетного периода назначение и выплату негосударственных пенсий участникам, выкупных сумм участникам (или их правопреемникам) и (или) вкладчикам в соответствии с установленными пенсионными правилами и условиями заключенных договоров о негосударственном пенсионном обеспечении. Осуществляло ли аудируемое лицо перевод выкупных сумм в другой негосударственный пенсионный фонд в соответствии с установленными пенсионными правилами и условиями заключенных договоров о негосударственном пенсионном обеспечении;

б. производило ли аудируемое лицо в течение отчетного периода назначение и выплату накопительной пенсии и (или) срочной пенсионной выплаты или (или) единовременной выплаты

застрахованным лицам либо выплаты их правопреемникам в соответствии со установленными страховыми правилами и условиями заключенных договоров об обязательном пенсионном страховании, а также в соответствии с Федеральным законом «О негосударственных пенсионных фондах», Федеральным законом Российской Федерации от 28 декабря 2013 г. №424-ФЗ «О накопительной пенсии» и Федеральным законом Российской Федерации от 30 ноября 2011 г. № 360-ФЗ «О порядке финансирования выплат за счет средств пенсионных накоплений»; производил перевод средств пенсионных накоплений в случае перехода застрахованного лица в другой негосударственный пенсионный фонд или Пенсионный фонд Российской Федерации;

в. производило ли аудируемое лицо в течение отчетного периода перевод средств (части средств) материнского (семейного) капитала, направленных на формирование накопительной пенсии, с учетом результата их инвестирования, в Пенсионный фонд Российской Федерации в связи с отсутствием соответствующих уведомлений Пенсионного фонда Российской Федерации о передаче средств (части средств) материнского (семейного) капитала в связи с отказом застрахованного лица от направления средств (части средств) материнского (семейного) капитала на формирование накопительной пенсии или в случае смерти застрахованного лица до назначения накопительной пенсии или срочной пенсионной выплаты;

г. соответствуют ли требованиям пункта 2 статьи 9 Федерального закона «О негосударственных пенсионных фондах» пенсионные правила аудируемого лица, определяющие порядок и условия исполнения им обязательств по пенсионным договорам по состоянию на отчетную дату;

д. соответствуют ли требованиям пункта 3 статьи 9 Федерального закона «О негосударственных пенсионных фондах» страховые правила аудируемого лица, определяющие порядок и условия исполнения им обязательств по договорам об обязательном пенсионном страховании по состоянию на отчетную дату;

е. находятся ли денежные средства аудируемого лица, составляющие пенсионные резервы, в кредитных организациях, которые отвечают требованиям, установленным законодательством Российской Федерации к кредитным организациям - участникам системы обязательного страхования вкладов в банках Российской Федерации по состоянию на отчетную дату;

ж. заключены ли аудируемым лицом договоры на открытие отдельных счетов для осуществления операций со средствами пенсионных накоплений в тех кредитных организациях, которые отвечают требованиям, установленным законодательством Российской Федерации к кредитным организациям - участникам системы обязательного страхования вкладов в банках Российской Федерации по состоянию на отчетную дату.

3. В части формирования и размещения средств пенсионных резервов и формирования, передачи и инвестирования средств пенсионных накоплений Фонда управляющими компаниями и специализированными депозитариями аудитор устанавливает:

является ли бухгалтерская (финансовая) отчетность управляющих компаний и специализированных депозитариев по формированию и размещению средств пенсионных резервов и формированию, передаче и инвестированию средств пенсионных накоплений аудируемого лица частью финансовой информации, на основе которой была подготовлена годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица по состоянию на отчетную дату, в отношении которой аудитором выражено мнение в разделе «Мнение» изложенного в отдельном разделе «Заключение по результатам аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности» данного аудиторского заключения.

Поскольку отчет в соответствии с требованиями закона не содержит требований о выражении уверенности, аудитор проводит процедуры в отношении порядка ведения пенсионных счетов негосударственного пенсионного обеспечения и пенсионных счетов накопительной пенсии, порядка осуществления выплат негосударственных пенсий, выкупных



сумм, накопительных пенсий, срочных пенсионных выплат, единовременных выплат, выплат правопреемникам и бухгалтерской (финансовой) отчетности управляющих компаний и специализированных депозитариев по формированию и размещению средств пенсионных резервов и формированию, передаче и инвестированию средств пенсионных накоплений исключительно для целей проверки соответствия требованиям законодательства и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, регулирующих деятельность негосударственных пенсионных фондов.

Полученные результаты от выполнения аудиторских процедур с целью формирования мнения в отношении БФО могут служить также основанием для выводов, отражаемых в отдельном разделе аудиторского заключения «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

В то же время, результаты, полученные от проведения процедур, подтверждающих выполнение обязанностей аудитора по подготовке раздела «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями», например, исследование систем внутреннего контроля, могут дать основание для выявления или пересмотра рисков искажения БФО в рамках процедур, предусмотренных МСА 315 (пересмотренного, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения».

Результат осуществленных аудитором процедур для выполнения обязанностей, предусмотренных законами и подтверждающих выполнение этих дополнительных обязанностей, должен быть задокументирован. Форма документации устанавливается аудиторской организацией самостоятельно, при этом к ней применимы требования, установленные в МСА 230 «Аудиторская документация» относительно конфиденциальности, защиты от исправлений и сроках хранения.