**Методические рекомендации по составлению аудиторских заключений при аудите финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения (МСА 800)**

1. **Общие положения**
   1. Международные стандарты аудита (МСА) серии 100-700 применяются для аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения. МСА 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения» посвящен особенностям аудита финансовой отчетности специального назначения.
   2. МСА 800 не отменяет требований других МСА: при применении МСА 800 необходимо исполнять те требования МСА серии 100-700, которые применимы к аудиту финансовой отчетности специального назначения.
   3. МСА 800 описывает особенности аудита полного комплекта финансовой отчетности специального назначения. В том случае, если проводится аудит отдельного финансового отчета или отдельного элемента, статьи или группы счетов финансового отчета, необходимо наряду с МСА 800 применять требования МСА 805 «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности».
   4. МСА 800 не подразумевает, что в нем рассмотрены абсолютно все особенности, которые могут иметь возникнуть в отношении аудита финансовой отчетности специального назначения. Это означает, что обстоятельства конкретного аудиторского задания могут приводить к наличию дополнительных особенностей, которые необходимо учитывать при аудите финансовой отчетности специального назначения.
2. **Новая редакция МСА 800**
   1. До тех пор, пока МСА 800 (пересмотренный) не будет введен в действие на территории Российской Федерации, Минфин РФ в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2017 год (приложение к письму от 19.012018 № 07‑04‑09/2694) подчеркнул, что Совет по аудиторской деятельности рекомендовал до введения в действие на территории Российской Федерации руководствоваться МСА 800 (пересмотренным).
   2. Ссылки на нумерацию пунктов МСА 800 в настоящих Методических рекомендациях приведены в соответствии с МСА 800 (пересмотренным).
3. **Определение концепции специального назначения**
   1. Как указано в п. 6b МСА 800, концепция специального назначения – это концепция подготовки финансовой отчетности, разработанная с целью удовлетворения потребностей конкретных пользователей в финансовой информации.
   2. В некоторых условиях финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией специального назначения и подготовленная в соответствии с требованиями законодательства, в том числе для надзорных органов, адаптированная для удовлетворения их конкретных информационных потребностей, является единственной финансовой отчетностью, подготовленной руководством Организации. В этом случае данная финансовая отчетность может быть использована не только теми пользователями, для которых предназначена концепция подготовки финансовой отчетности. Даже в этом случае такая отчетность считается финансовой отчетностью специального назначения (см. п. A4 МСА).
   3. Поэтому аудитор должен тщательно проанализировать, предназначена ли концепция подготовки финансовой отчетности для удовлетворения потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей («концепция общего назначения») или для потребностей конкретных пользователей в финансовой информации («концепция специального назначения»).
   4. В п. А1 МСА 800 приведены примеры концепций специального назначения. Другими примерами является отчетность, подготовленная управляющей компанией в отношении имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд, в соответствии с требованиями Федерального закона от 29.11.2011 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» (далее – отчетность, подготовленная управляющей компанией в отношении имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд), сводный финансовый отчет политической партии, предусмотренный Федеральным законом от 11.07.2001 № 95‑ФЗ «О политических партиях» (далее – сводный финансовый отчет политической партии).
   5. Финансовая отчетность специального назначения может быть подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления или концепцией соответствия. Примерами финансовой отчетности специального назначения, подготовленной в соответствии с концепцией соответствия, являются налоговая декларация, подготовленная в соответствии с Налоговым кодексом РФ, отчетность в отношении имущества, составляющего закрытый паевой инвестиционный фонд, сводный финансовый отчет политической партии.
4. **Принятие аудиторского задания и определение лица, отвечающих за корпоративное управление**
   1. В соответствии с п. 6 МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» обязательные условия для проведения аудита включают требование определить, является ли приемлемой та концепция подготовки финансовой отчетности, которая будет применена при подготовке финансовой отчетности. В п. 8 МСА 800 поясняется, что понимание мер, принятых руководством для определения приемлемости концепции финансовой отчетности в конкретных обстоятельствах, может помочь аудитору определить приемлемость этой концепции в соответствии с требованиями МСА 210. Как подчеркнуто в п. А6 МСА 800, в общем случае, если концепция финансовой отчетности специального назначения установлена законом или нормативными актами, такая концепция подготовки финансовой отчетности считается приемлемой для финансовой отчетности специального назначения (в отсутствие факторов, свидетельствующих об обратном).
   2. Пункт А12 МСА 800 подчеркивает, что лица, ответственные за надзор за подготовкой финансовой отчетности специального назначения, с которыми аудитор должен осуществлять информационное взаимодействие, могут не являться лицами, отвечающими за корпоративное управление и обеспечивающими надзор за подготовкой такой финансовой отчетности общего назначения.
5. **Формирование мнения и составление аудиторского заключения**
   1. Пункт 11 МСА 800 требует, чтобы при формировании мнения и составлении аудиторского заключения аудитор применял требования МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности». Закон или нормативный акт может содержать требование о том, чтобы аудиторское заключение о финансовой отчетности специального назначения содержало другие обязанности аудитора в дополнение к обязанностям, предусмотренным МСА. В этом случае аудиторское заключение должно содержать описание таких требований законодательства или нормативного акта, включенное в отдельный раздел аудиторского заключения в соответствии с пунктами 43-44 МСА 700.
   2. Пункт 14 МСА 800 требует, чтобы аудиторское заключение включало раздел «Важные обстоятельства», в котором внимание пользователей аудиторского заключения обращается на то, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения и, следовательно, данная финансовая отчетность, вероятно, не может быть использована для другой цели.
   3. Как указано в п. 9b МСА 706 «Раздел "Важные обстоятельства" в аудиторском заключении», в разделе «Важные обстоятельства» должна рассматриваться только та информация, которая представлена или раскрыта в финансовой отчетности. Пункт А4 МСА 800 поясняет, что раскрытие информации включает в себя пояснительную или описательную информацию, размещенную в соответствии с прямыми или иными требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, непосредственно в финансовых отчетах или в примечаниях к ним, либо включенную в них путем перекрестных ссылок.
   4. Следовательно, аудитору следует обращать внимание на то, что в финансовой отчетности специального назначения должна быть раскрыта информация о концепции, которую руководство применило при подготовке отчетности. Это раскрытие информации может быть размещено на титульном листе финансовой отчетности, непосредственно в финансовых отчетах, составляющих финансовую отчетность, или пояснениях к финансовой отчетности.
   5. В п. A21 МСА 800 поясняется, что аудитор может также рассмотреть вопрос о включении в этот раздел заявления о том, что аудиторское заключение предназначено исключительно для конкретных пользователей и что в зависимости от закона или нормативного акта это может быть достигнуто путем ограничения распространения или использования аудиторского заключения.
   6. В соответствии с п. A15 МСА 800, если концепция специального назначения не предусматривает применение принцип непрерывности деятельности (например, в отчетности, составленной в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ), не следует указывать в аудиторском заключении ответственность руководства за способность организации продолжать непрерывно свою деятельность или включать раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности». При этом аудитор может счесть необходимым сослаться в разделе «Прочие сведения» аудиторского заключения на раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», включенный в аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности общего назначения (п. А19 МСА 800).
   7. Пункт A16 МСА 800 разъясняет, что информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении о финансовой отчетности специального назначения необходимо только в случаях, когда это требуется в соответствии с законом или нормативным актом или когда аудитор принимает решение сообщить о ключевых вопросах аудита по иным причинам. Это, в частности, означает, что если паи паевого инвестиционного фонда, в отношении имущества которого управляющей компанией подготовлена отчетность специального назначения, допущены к организованным торгам, включение в аудиторское заключение раздела «Ключевые вопросы аудита» от аудитора не требуется, но указание имени руководителя задания по аудиту является обязательным (см. п. А18 МСА 800).

Настоящий шаблон подготовлен Комитетом по стандартизации и методологии аудиторской деятельности СРО ААС и имеет рекомендательный характер. Ответственность за применение шаблона лежит на аудиторской организации (аудиторе), члене СРО ААС. Член СРО ААС вправе применять иные шаблоны рабочих документов, соответствующих требованиям законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности. Позиция Комитета СРО ААС не может рассматриваться как официальное толкование требований нормативных правовых актов, заменяющее собственное профессиональное суждение аудитора.