

Особенности представления аудиторского заключения в электронном виде

Features of the Presentation of the Audit Report in Electronic Form

УДК 657.6

DOI: 10.12737/article_5cb5a54335c2f3.59970812

И.С. Егорова, канд. экон. наук, доцент
Департамента учета, анализа и аудита
Финансового университета при Правительстве РФ,
член экспертного совета СРО РАСА

e-mail: eis-09@mail.ru

I.S. Egorova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University under the Government of the Russian Federation, Member of Council of Experts, the Russian Union of Auditors

e-mail: eis-09@mail.ru

Аннотация. Данная статья посвящена вопросам необходимости составления аудиторского заключения в электронном виде с использованием цифровой электронной подписи. В статье рассматриваются особенности идентификации форм представления аудиторского заключения в рамках нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации, а также преимущества представления аудиторского заключения в электронном виде перед его представлением на бумажном носителе и невелирование угроз, с этим связанных.

Ключевые слова: аудиторское заключение, документ в электронной форме, документ на электронном носителе, электронный документ, простая цифровая подпись, неквалифицированная цифровая подпись, квалифицированная цифровая подпись.

Abstract. This article is devoted to the need for an audit report in electronic form using a digital electronic signature. The article deals with the features of identification of forms of submission of the audit report within the framework of regulatory legal acts regulating audit activities in the Russian Federation, as well as the advantages of presenting the audit report in electronic form before its submission on paper and the non — mitigation of threats associated with these.

Keywords: audit report, a document in electronic form document in electronic form, electronic document, digital signature simple, unskilled digital signature, qualified digital signature.

В настоящее время, в эпоху цифровой экономики и тотальной цифровизации особую актуальность приобретает предоставление в рамках деловых отношений информации (в том числе официальных документов, имеющих юридическую силу) в электронном виде. Такой документооборот имеет ряд несомненных преимуществ: упрощает и убыстряет процесс оборота информации, а самое главное обеспечивает при соблюдении надлежащих условий ее защиту от подделок. Электронный документ подписывается электронной подписью, организационные основы которой регулирует Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи» (далее — Закон № 63-ФЗ) [3]. Данный закон регулирует отношения в области использования электронных подписей при совершении гражданско-

правовых сделок, оказании государственных и муниципальных услуг, исполнении государственных и муниципальных функций, при совершении иных юридически значимых действий, в том числе в случаях, установленных другими федеральными законами.

В соответствии с Законом № 63-ФЗ налоговая отчетность, банковские и иные документы, подписанные квалифицированной электронной подписью, признаются юридически равнозначными документами на бумажном носителе, подписанными собственноручно.

На наш взгляд, в настоящее время назрела необходимость представления в электронном виде аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта. Причем не «простого» представления в электронном виде,



дублирующего оригинал на бумажном носителе, а аудиторского заключения в электронном виде, подписанного квалифицированной цифровой подписью. Такой документ может полностью заменить юридически легитимный документ на бумажном носителе, имея при этом больше степеней защиты.

Согласно ст. 6 Федерального закона от 31.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее — Закон № 307-ФЗ) [1] аудиторское заключение — официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Значение аудиторского заключения определяется его важностью как для внутренних, так и для внешних пользователей (экономические субъекты обязаны представить бухгалтерскую отчетность по адресам, предусмотренным законодательством Российской Федерации, учредительными документами организации, решениями соответствующих органов управления организацией (п. 44 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», Информация Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"»), к которым в первую очередь можно отнести¹:

- собственников, лиц отвечающих за корпоративное управление, руководство экономического субъекта;
- органы государственной статистики;
- бизнес-партнеров экономического субъекта.

Аудиторское заключение должны получать и предоставлять соответствующим адресатам экономические субъекты, перечень которых означен в ст. 5 Закона №307-ФЗ. Кроме того, на официальном интернет-сайте Минфина России ежегодно размещается развернутый перечень (в настоящее время — за 2018 г.) случаев проведения обязательного аудита.

¹ При этом важно отметить, что «сдавать» аудиторское заключение в налоговые органы не нужно (письмо Минфина России от 30.01.2013 № 03-02-07/1/1724).

Начиная с 1 января 2014 г. аудиторское заключение представляется и в территориальные органы статистики, после чего аудиторские заключения составляют государственный информационный ресурс, доступ пользователей к которому обеспечивается в соответствии с Административным регламентом, утвержденным приказом Росстата РФ от 20.05.2013 № 183 [4]. При этом за непредставление аудиторского заключения в Росстат организации и ее должностному лицу может грозить административный штраф (ст. 19.7 КоАП РФ): от 300 до 500 руб. — на должностных лиц; от 3 тыс. до 5 тыс. руб. — на юридических лиц.

Определив важность представления аудиторского заключения заинтересованным пользователям, необходимо выяснить регламентацию формы представления аудиторского заключения в нормативных правовых актах.

В п. 3 ст. 6 Закона № 307-ФЗ отмечается, что требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения устанавливаются стандартами аудиторской деятельности. В настоящее время это, прежде всего, актуализированная версия международных стандартов аудиторской деятельности (МСАД), утвержденных приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н (с 12 февраля 2019 г. признаны утратившими силу приказы Минфина России от 24.10.2016 № 192н и от 09.11.2016 № 207н).

Согласно п. 20 МСА 700 (пересмотренному) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» аудиторское заключение должно быть составлено в письменной форме, под которой понимается составление заключения на бумажных и электронных носителях.

Стандарт не дает разъяснения по поводу того, являются ли тождественными понятия «аудиторское заключение в виде документа на электронном носителе» и «аудиторское заключение как электронный документ».

Для того чтобы понять, что из себя представляет электронный документ, сравним понятия, представленные в различных нормативных правовых актах (табл. 1).

Из представленных определений наиболее четкое определение электронного документа, позволяющее его идентифицировать, дано в Федеральном законе «Об электронной под-

Таблица 1

Определение электронного документа в нормативных правовых актах

№ п.п.	Нормативный правовой акт	Пункт, статья	Определение электронного документа
1.	Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ	п. 2, ст. 434 «Форма договора»	Электронным документом, передаваемым по каналам связи, признается информация, подготовленная, отправленная, полученная или хранимая с помощью электронных, магнитных, оптических либо аналогичных средств, включая обмен информацией в электронной форме и электронную почту
2.	Федеральный закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»	п. 11.1, ст. 2 «Основные понятия, используемые в настоящем Федеральном законе»	Электронный документ — документированная информация, представленная в электронной форме, то есть в виде, пригодном для восприятия человеком с использованием электронных вычислительных машин, а также для передачи по информационно-телекоммуникационным сетям или обработки в информационных системах
3.	Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи»	п. 1, ст. 6 «Условия признания электронных документов, подписанных электронной подписью, равнозначными документам на бумажном носителе, подписанным собственноручной подписью»	Электронный документ — это информация в электронной форме, подписанная квалифицированной электронной подписью, признаваемый равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью
4.	ГОСТ Р 7.0.8–2013. Национальный стандарт Российской Федерации. Система стандартов по информации, библиотечному и издательскому делу. Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения (утв. Приказом Росстандарта от 17.10.2013 № 1185-ст)	3. Термины и определения 3.1. Общие понятия п. 10	Электронный документ — это документ, информация которого представлена в электронной форме

писи». Исходя из данного закона, идентификация электронного документа включает его соответствие следующим критериям:

- электронная форма;
- наличие квалифицированной электронной подписи;
- равнозначность документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью.

Так как в МСА 700 отмечается, что только в некоторых случаях законом или нормативным актом может быть разрешено использование в аудиторском заключении электронной

подписи, представление аудиторского заключения на электронном носителе не делает его автоматически электронным документом.

Так как в приведенных формулировках нет обязательного требования к подписи документа электронной подписью, можно констатировать, что в данном случае идет речь не об электронном документе, а о документе, представленном в электронной форме (на электронном носителе).

Конкретизацию электронной формы дает Федеральный закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных техноло-



гиях и о защите информации». Согласно данному закону, электронная форма — это вид, пригодный для восприятия человеком с использованием электронных вычислительных машин, а также для передачи по информационно-телекоммуникационным сетям или обработки в информационных системах.

Электронной же подписью, согласно Закону № 63-ФЗ, является информация в электронной форме, которая присоединена к другой информации в электронной форме (подписываемой информацией) или иным образом связана с такой информацией и которая используется для определения лица, подписывающего информацию.

Нет прямого обоснования необходимости представления аудиторского заключения в виде электронного документа (как нами установлено, в электронном виде и с электронной квалифицированной подписью) и в других нормативных правовых актах, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации.

Минфин России ежегодно публикует рекомендации по проведению обязательного аудита. Так, согласно Рекомендациям аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2018 год (приложение к письму от 21.01.2019 № 07-04-09/2654) при составлении аудиторского заключения особое внимание должно быть обращено на соблюдение требований к оформлению аудиторского заключения, установленных МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

Кроме того, в соответствии с решением Совета по аудиторской деятельности целесообразно руководствоваться Сборником примерных форм аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленных в соответствии с Международными стандартами аудита.

Таким образом, ни Рекомендации Минфина, ни Сборник примерных форм заключений, составленных в соответствии с международными стандартами аудита (версия 3/2018) также не дает разъяснений по форме представления аудиторского заключения.

Примерный договор на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности ор-

ганизации (одобрен Советом по аудиторской деятельности 18.09.2014, протокол № 14) содержит раздел «Аудиторское заключение», в описании которого отмечается, что аудиторское заключение с прилагаемой бухгалтерской (финансовой) отчетностью в электронном виде предоставляется в формате единого электронного файла для последующего опубликования его в электронной форме (веб-сайт) или распространения с использованием электронных средств передачи информации (электронная почта). При этом отмечается, что аудируемое лицо не имеет права вносить исправления в аудиторское заключение. Но «не иметь права» и «иметь защиту от внесения исправлений» — разные вещи. Технически аудируемое лицо сможет это сделать, так как в данном случае документ в электронном виде не защищен квалифицированной электронной подписью.

Классификатор нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности 15.12.2016, протокол № 29) (ред. от 21.09.2018) говорит только о двух нарушениях, связанных с возможной формой аудиторского заключения, но тоже не отражает ответственность аудитора за несоответствующее представление аудиторского заключения в электронной форме (табл. 2).

Аудиторское заключение представляется в органы статистики в форме электронного документа или его копии в электронном виде с расширением (pdf, tif, jpg) по телекоммуникационным каналам связи в территориальный орган статистики. При этом также не говорится о необходимости наличия квалифицированной электронной подписи, поэтому в данном случае также требуется бумажный оригинал.

Согласно ст. 5 Закона об электронной подписи, для идентификации юридических и физических лиц могут использоваться три формы электронной подписи, среди которых наиболее защищенная — квалифицированная. Простая электронная подпись подтверждает факт формирования подписи определенным лицом посредством кодов, паролей и иных средств защиты. Такая подпись может использоваться при оформлении электронных сообщений, направляемых должностным лицам. Использование простой электронной подписи для

Таблица 2

Классификация нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов относительно формы составления аудиторского заключения

№ п/п	Положения нормативных правовых актов и иных документов	Содержание нарушений (недостатков)	Несущественное нарушение	Существенное нарушение		Грубое нарушение
				Устранимое	Неустранимое	
5.29.6	пункт 20 МСА 700	Индивидуальный аудитор или аудиторская организация по итогам аудита не выпустили аудиторское заключение в письменной форме				+
5.29.17	пункт 47 МСА 700	Аудиторское заключение не подписано надлежащим образом	+			

подписания электронных документов, содержащих сведения, составляющие государственную тайну, или в информационной системе, содержащей сведения, составляющие государственную тайну, не допускается.

Неквалифицированная электронная подпись получена в результате криптографического преобразования информации с использованием ключа электронной подписи; позволяет определить лицо, подпавшее электронный документ, а самое главное — обнаружить факт внесения изменений в электронный документ после момента его подписания.

Усиленная квалифицированная электронная подпись соответствует всем характеристикам усиленной неквалифицированной электронной подписи и имеет следующие дополнительные характеристики:

1) ключ проверки электронной подписи указан в квалифицированном сертификате;

2) для создания и проверки электронной подписи используются средства электронной подписи, имеющие подтверждение соответствия требованиям (имеет сертификат от аккредитованного удостоверяющего центра²).

² При создании неквалифицированной электронной подписи сертификат выдается неаккредитованным центром

Информация в электронной форме, подписанная простой электронной подписью или неквалифицированной электронной подписью, признается электронным документом, равнозначным документу на бумажном носителе, подписенному собственноручной подписью, в случаях, установленных федеральными законами, принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами или соглашением между участниками электронного взаимодействия.

С учетом вышеизложенного, по мнению автора, п. 20 МСА 700 следует изложить (в соответствии со ст. 6 Закона № 63-ФЗ) в следующей редакции: «Аудиторское заключение должно быть составлено в письменной форме, под которой понимается составление заключения на бумажных или (и) электронных носителях. При выражении аудиторского заключения в электронной форме, подписанной квалифицированной электронной подписью, аудиторское заключение признается электронным документом, равнозначным документу на бумажном носителе, подписенному собственноручной подписью, и может применяться в любых правоотношениях в соответствии с законодательством Российской Федерации, кроме случая, если феде-



ральными законами или принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами установлено требование о необходимости составления документа исключительно на бумажном носителе».

На наш взгляд, в виде электронных документов, подsignedных простой электронной

подписью (неквалифицированной электронной подписью), равнозначных документам на бумажных носителях, подsignedным собственноручной подписью, аудиторы должны создавать рабочие документы аудитора, а также внутренние положения и регламенты.

Литература

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 23.04.2018) «Об аудиторской деятельности».
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 29.07.2018) «О бухгалтерском учете».
3. Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ (ред. от 23.06.2016) «Об электронной подписи».
4. Приказ Росстата от 20.05.2013 № 183 (ред. от 30.06.2016) «Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной службой государственной статистики государственной услуги «Обеспечение заинтересованных пользователей данными бухгалтерской (финансовой) отчетности юридических лиц, осуществляющих свою деятельность на территории Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 08.11.2013 № 30338).
5. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2018 год (приложение к письму от 21 января 2019 г. № 07-04-09/2654).
6. Сборник примерных форм заключений, составленных в соответствии с международными стандартами аудита (версия 3/2018).
7. Классификатор нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности 15.12.2016, протокол № 29) (ред. от 21.09.2018).
8. Примерный договор на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации (одобрен Советом по аудиторской деятельности 18.09.2014, протокол № 14).
9. Письмо Росстата от 04.12.2017 № 04-4-04-4/136-СМИ «О предоставлении аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности в органы государственной статистики».
10. Письмо Минфина России от 30.01.2013 № 03-02-07/1/1724.
11. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н).
12. Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 № 207н).
13. Егорова И.С. Цель и основные принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно российской практике аудита и МСА // Экономика и управление: проблемы, решения. — 2016. — Т. 2. — № 10. — С. 171–178.
14. Егорова И.С. Оценка основных факторов риска недобросовестных действий (часть 1) // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. — 2015. — № 46 (331). — С. 29–40.
15. Егорова И.С. Оценка основных факторов риска недобросовестных действий (часть 2) // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. — 2015. — № 47 (332). — С. 11–24.
16. Егорова И.С. Особенности перехода на международные стандарты аудиторской деятельности // Аудитор. — 2018. — № 5. — С. 15–27.
17. Егорова И.С. Аудит : учебное пособие. — М. : КноРус, 2017. — 538 с.