

АУДИТ

Тема 13. Оценка аудитором соблюдения аудируемым лицом требований нормативных актов.
Риск искажения бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий .

Утвержден Приказом Минфина России
от 17 августа 2010 г. N 90н

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (ФСАД 6/2010)

ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА ПО РАССМОТРЕНИЮ СОБЛЮДЕНИЯ АУДИРУЕМЫМ ЛИЦОМ ТРЕБОВАНИЙ НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ В ХОДЕ АУДИТА

- **Влияние законодательных и нормативных актов на бухгалтерскую отчетность;**
- **Ответственность руководства аудируемого лица за соблюдение нормативных актов;**
- **Выявление фактов несоблюдения нормативных актов при аудите.**

Влияние нормативных актов на бухгалтерскую отчетность

- При планировании аудита необходимо, исходя из особенностей проверяемого экономического субъекта, определить **требования законодательства, которым должна удовлетворять деятельность этого субъекта, а также получить достоверное представление о том, в какой степени экономическим субъектом выполняются эти требования.**
- Аудитор должен обратить особое внимание на такие **нормативные акты, невыполнение которых может стать причиной прекращения или приостановления деятельности экономического субъекта.**

Влияние нормативных актов на бухгалтерскую отчетность

- **Нельзя ожидать, что аудит выявит все случаи несоблюдения законодательства.**
 - **Аудит не ставит целью выявить все факты несоблюдения нормативных актов клиентом.**
- **Определение того, нарушает ли какое-либо действие или бездействие аудируемого лица требования законодательства, носит правовой характер и, как правило, выходит за рамки профессиональной компетенции аудитора.**
- **Аудитор должен осознавать, что несоблюдение аудируемым лицом законодательства может оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.**

Нормативные акты, влияющие на бухгалтерскую отчетность

- 1. Нормативные акты, которые определяют **форму и содержание финансовой (бухгалтерской) отчетности**, или показатели, которые должны быть в ней отражены, или форму и содержание **раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности** (Закон «О бухгалтерском учете в РФ»; РПБУ; Концепция);
- 2. Нормативные акты, устанавливающие **условия деятельности организации**, без соблюдения этих условий деятельность не может осуществляться или может быть ограничена (Законодательство об акционерном обществе; законодательство об отдельных видах деятельности; антимонопольное законодательство);

Нормативные акты, влияющие на бухгалтерскую отчетность

- 3. нормативные акты, предъявляющие **особые обязательства, которые должны выполнять организации** (законодательство о пользовании недрами; законодательство об охране окружающей среды);
- 4. нормативные акты в области **финансовых правоотношений и обязательств** (налоговое законодательство; валютное законодательство; таможенное законодательство);
- 5. нормативные акты, которые определяют **общие вопросы деятельности организации** (трудовое законодательство; охрана здоровья работников).

соблюдение нормативных актов

- Несоблюдение законодательства может иметь **финансовые последствия** для аудируемого лица, в частности, штрафы, ИСКИ.
- **Руководство аудируемого лица несет ответственность:**
 - - за **соблюдение** аудируемым лицом требований нормативных правовых актов,
 - - за **предотвращение и обнаружение фактов** несоблюдения нормативных правовых актов.

Предотвращение фактов

несоблюдения нормативных актов

- - **отслеживание изменений** законодательства в установленной сфере деятельности;
- - разработка и функционирование надлежащей СВК;
 - - разработка, утверждение и обеспечение соблюдения **правил внутреннего распорядка** и применение дисциплинарных мер к работникам, не соблюдающим указанные правила;
- - **привлечение специалистов в области права** для отслеживания изменений законодательства;
- - **ведение реестра нормативных правовых актов**, которые должны соблюдаться аудируемым лицом.

Выявление фактов несоблюдения нормативных актов при аудите

- Аудитор не несет ответственности за несоблюдение законодательства аудируемым лицом.
- При аудите существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения в финансовой (бухгалтерской) отчетности не будут обнаружены, несмотря на надлежащее планирование аудита и его проведение в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.
- Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства соблюдения тех нормативных правовых актов, которые оказывают влияние на определение существенных величин и раскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Выявление фактов несоблюдения нормативных актов при аудите

- Аудиторские процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения нормативных актов:
 - - Запрос руководству аудируемого лица о соблюдении им в своей деятельности соответствующих нормативных актов;
 - - анализ переписки аудируемого лица с соответствующими уполномоченными государственными органами власти по вопросам соблюдения им законодательства.
- Аудитор должен понимать указанные нормативные акты для того, чтобы руководствоваться ими при аудите предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые относятся к определению показателей, подлежащих отражению в отчетности, и информации, подлежащей раскрытию в ней.

несоблюдения нормативных актов при аудите

- Аудитору следует получить **официальные письменные заявления и разъяснения руководства** аудируемого лица о том, что аудитору сообщены все известные факты несоблюдения нормативных актов, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности.
- При отсутствии доказательств обратного аудитор вправе предположить, что аудируемое лицо соблюдает нормативные правовые акты при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Выявление фактов несоблюдения нормативных актов при аудите

- При оценки аудитором соблюдения аудируемым лицом требований нормативных актов необходимо:
 - - оценить риск необнаружения существенного искажения отчетности
в следствие недобросовестных действий;
 - - выполнить запросы руководству, собственникам, персоналу аудируемого лица в отношении вероятности недобросовестных действий;
 - - провести ознакомление с деятельностью аудируемого лица и среды, в которой она ведется;
 - - провести процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных актов, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность.

несоблюдения нормативных актов при аудите

- Когда аудитору становятся известны факты возможного несоблюдения требований нормативных актов, он должен **получить дополнительные сведения о характере такого несоблюдения и обстоятельствах, при которых оно имело место**, а также другую достаточную информацию, необходимую для оценки возможного влияния такого несоблюдения на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.
- *Аудитор должен учесть последствия несоблюдения нормативных правовых актов для других вопросов аудита, в частности, достоверности заявлений руководства аудируемого лица.*

Влияние несоблюдения нормативных актов на бухгалтерскую отчетность

- **Аудитор принимает во внимание:**
- - **возможные финансовые последствия, в частности, санкции, ущерб, угрозу конфискации активов по решению суда, вынужденное прекращение деятельности и судебные разбирательства;**
 - **необходимость раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о возможных финансовых последствиях для аудируемого лица несоблюдения требований нормативных правовых актов;**
 - **необходимость поставить под сомнение достоверность всей финансовой (бухгалтерской) отчетности в случае, если последствия несоблюдения требований нормативных правовых актов являются существенными для аудируемого лица.**

Факты, которые могут указывать на несоблюдение нормативных актов

- 1. Внеплановая проверка, проводимая органами государственной власти, или наложение штрафов и пеней.
- 2. Оплата услуг, характер которых не определен либо вызывает сомнение, или выдача льготных кредитов и/или ссуд внешним консультантам, аффилированным лицам, их работникам или государственным служащим.
- 3. Вознаграждение посреднику, размер которого превышает обычную плату, установленную в данной организации или в данной отрасли для данного вида услуг.
- 4. Закупки по ценам значительно выше или ниже рыночных.
 - 5. Сомнительные платежи наличными.
 - 6. Сомнительные операции с организациями, зарегистрированными в офшорных зонах.

Факты, которые могут указывать на несоблюдение нормативных актов

- 7. Платежи за товары или услуги, **осуществляемые не в то государство**, из которого поставлялись соответствующие товары и услуги.
- 8. Платежи **в иностранной валюте** без надлежащего оформления документации.
 - 9. Организация бухгалтерского учета, которая **не обеспечивает адекватных документальных свидетельств** для аудита или достаточных доказательств.
 - 10. Операции, **не разрешенные руководством аудируемого лица** или **не учитываемые** надлежащим образом.
- 11. **Негативная информация** об аудируемом лице, размещенная в средствах массовой информации.

несоблюдения нормативных актов при аудите

- Если аудитор предполагает, что аудируемое лицо не соблюдает требования нормативных правовых актов, **он должен обсудить данные предположения с руководством аудируемого лица и при необходимости с представителями собственника аудируемого лица.**
- В случае, когда в ходе аудита не получена достаточная информация о возможном несоблюдении аудируемым лицом требований нормативных актов, аудитор должен учесть влияние отсутствия достаточных надлежащих аудиторских доказательств при подготовке аудиторского заключения.
- Аудитор может принять решение **об отказе от выполнения аудиторского задания**, когда руководство аудируемого лица не предпринимают никаких действий по устранению несоблюдения требований нормативных правовых актов и (или) предотвращению несоблюдения в будущем.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (ФСАД 5/2010)

Утвержден

Приказом Минфина России

от 17 августа 2010 г. N 90н

● **ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА
ПО РАССМОТРЕНИЮ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ
ДЕЙСТВИЙ В ХОДЕ АУДИТА**

Недобросовестные действия в ходе аудита

- Аудитор рассматривает в ходе аудита недобросовестные действия, которые явились причиной существенных искажений бухгалтерской отчетности:
 - искажений, возникших в результате недобросовестного составления бухгалтерской отчетности,
 - и искажений, возникших в результате присвоения активов.
- Основными факторами риска недобросовестных действий, принимаемыми аудитором во внимание являются:
 - 1. мотивирующие факторы;
 - 2. давление совершить недобросовестное действие;
 - 3. осознанная возможность предпринять недобросовестное действие и способность завуалировать его, находя ему логическое обоснование.

составление бухгалтерской ОТЧЕТНОСТИ

- Это преднамеренное искажение ее, включая неотражение числовых данных либо нераскрытие информации в бухгалтерской отчетности **с целью введения в заблуждение пользователей этой отчетности.**
- Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности может являться результатом:
- - манипулирования, фальсификации, изменения учетных записей или первичных учетных документов, на основании которых составляется бухгалтерская отчетность;
 - - искажения или намеренного пропуска событий, хозяйственных операций или другой важной информации в бухгалтерской отчетности, или их преднамеренного исключения из данной отчетности;
- - намеренного неправильного применения принципов бухгалтерского учета в отношении числовых данных, классификации, представления и раскрытия информации.

Недобросовестные действия в ходе аудита

- риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения искажения в результате ошибки. Данное обстоятельство должно направлять внимание аудитора в первую очередь на поиск и выявление умышленных недобросовестных действий аудируемого предприятия, а не просто поиск ошибок в учете компании.
- Фактически ФСАД 5/2010 обязывает аудиторов исходить из возможности осуществления руководством аудируемого предприятия недобросовестных действий в целях искажения бухгалтерской отчетности. Поэтому аудитор должен не только выявлять недобросовестные действия, но и прогнозировать их возможные варианты и при необходимости проверять факты их осуществления.
- на аудитора возложена обязанность выявлять и оценивать риски существенных искажений в результате недобросовестных действий на уровне бухгалтерской отчетности в целом и на уровне предпосылок ее составления в отношении групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации (п. 31 ФСАД 5/2010).

Обстоятельства, указывающих на возможность наличия недобросовестных действий

- - недостающая документация;
- - документация, в которую, по всей видимости, были внесены изменения;
- - наличие только ксерокопий или электронных копий документов, в то время как должны существовать оригиналы;
- - существенные необъясненные несоответствия, выявленные при проверке согласованности данных;
- - необычные изменения в данных бухгалтерского либо в динамике важнейших коэффициентов; несоответствие взаимосвязей показателей, отраженных в бухгалтерской отчетности (например, опережающий рост дебиторской задолженности по сравнению с показателями выручки);
- - непоследовательная, неопределенная или неестественная реакция руководства аудируемого лица или сотрудников на вопросы аудитора или аудиторские аналитические процедуры;
- - необычные расхождения между текущими учетными записями аудируемого лица и ответами на запросы о подтверждении информации;

Обстоятельства, указывающих на возможность наличия недобросовестных действий

- - большое количество учетных записей по кредитованию счетов учета дебиторской задолженности и иных корректировок;
- - необъясненные расхождения между данными учетных регистров по учету дебиторской задолженности и соответствующим счетом бухгалтерского учета или между утверждениями покупателей и заказчиков и данными учетных регистров по учету дебиторской задолженности;
- - недостающие или несуществующие аннулированные чеки в случаях, когда обычно они хранятся вместе с выпиской с банковского счета;
- - недостача единиц запасов или объектов материальных активов, характеризующихся крупными размерами;
- - недоступные или пропущенные доказательства в электронной форме, что противоречит существующей практике в части хранения документов;
- - меньшее или большее количество ответов на запросы о подтверждении информации, по сравнению с ожидаемыми;
- - неспособность представить доказательства проведенного в текущем году тестирования измененных или внедренных впервые основных информационных систем;

Обстоятельства, указывающих на возможность наличия недобросовестных действий

- - отказ руководства в предоставлении аудитору доступа к документации, производственным объектам, определенным работникам, покупателям и заказчикам, поставщикам и иным лицам, от которых аудиторы могли бы получить аудиторские доказательства;
- - необоснованная спешка со стороны руководства при решении сложных или спорных вопросов;
- - жалобы руководства аудируемого лица на подход к проведению аудита, запугивание участников аудиторской группы, особенно в связи с критической оценкой аудитором доказательств или в ходе принятия решений аудитора в отношении возможных разногласий с руководством аудируемого лица;
- - длительные задержки при предоставлении запрошенной у аудируемого лица информации;
- - отказ руководства аудируемого лица в предоставлении аудитору доступа к ведущим работникам информационно-технологического отдела, а также к соответствующему оборудованию;
- - нежелание руководства аудируемого лица дополнительно раскрывать информацию в бухгалтерской отчетности или уточнять уже раскрытую информацию;
- - нежелание руководства аудируемого лица своевременно устранять выявленные недостатки системы внутреннего контроля и т.д.

при недобросовестных действиях

- Если аудитор обнаруживает искажение бухгалтерской отчетности, он должен установить, **не является ли это искажение признаком недобросовестных действий**. При наличии такого признака аудитор должен оценить **последствия ошибки в отношении других вопросов аудита**, особенно в отношении надежности заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица, понимая, что факт недобросовестных действий может быть не единственным.
- Аудитор должен **пересмотреть оценку риска существенного искажения в результате недобросовестных действий** и, соответственно, пересмотреть его влияние на характер, объем и временные рамки аудиторских процедур, выполняемых в ответ на оцененные риски.
- Аудитор должен при проверке надежности ранее полученных доказательств также установить, **не указывают ли обстоятельства или условия на возможный сговор работников аудируемого лица, его руководства или третьих сторон**.

при недобросовестных действиях

- Если при выявлении искажения, возникшего в результате фактически совершенных или подозреваемых недобросовестных действий, аудитор сталкивается с исключительными обстоятельствами, которые ставят под сомнение возможность продолжить проведение аудита, то он должен:
 - а) определить наличие своей ответственности применительно к данным обстоятельствам, наличие обязанности сообщить информацию об искажениях, возникших в результате недобросовестных действий, лицу (лицам), назначившему аудитора, а в установленных случаях - уполномоченным государственным органам;
 - б) рассмотреть возможность отказа от аудиторского задания;
 - в) в случае отказа от аудиторского задания обсудить с руководством аудируемого лица и представителями собственника аудируемого лица отказ от аудиторского задания и причины этого отказа.

при недобросовестных действиях

- В случае выявления аудитором недобросовестных действий, аудитор должен довести эту информацию до сведения руководства аудируемого лица соответствующего уровня.
- Если аудитор подозревает недобросовестные действия с участием руководства аудируемого лица, он должен сообщить об этих обстоятельствах представителям собственника аудируемого лица и обсудить с ними характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, необходимых для завершения аудиторского задания.

при недобросовестных действиях

- В случае если аудитор выявил или подозревает недобросовестные действия, то он должен определить, обязан ли он сообщить о случае или подозрениях стороне, внешней по отношению к аудируемому лицу, в том числе уполномоченному государственному органу. Например, информацию в отношении легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, в отношении коррупционных правонарушений. В случае сомнения аудитор должен рассмотреть необходимость получения юридической консультации по данному вопросу.
- Аудитор должен документально оформлять информацию о фактах недобросовестных действий, которую он довел до сведения руководства аудируемого лица, представителей собственника аудируемого лица, и в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, уполномоченных государственных органов.