

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 250 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ) **«РАССМОТРЕНИЕ ЗАКОНОВ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ В ХОДЕ АУДИТА** **ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»**

Международный стандарт аудита (МСА) 250 «*Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности*» следует рассматривать вместе с МСА 200 «*Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита*».

МСА 250 (пересмотренный) был утвержден Советом по надзору за соблюдением общественных интересов (РЮВ), который пришел к выводу о том, что процедура разработки стандарта носила надлежащий характер и общественные интересы были должным образом соблюдены.

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по рассмотрению законов и нормативных актов при проведении аудита финансовой отчетности. Настоящий стандарт не применяется к заданиям, обеспечивающим уверенность, в рамках которых перед аудитором ставится конкретная цель проверки и формирования отдельного заключения о соблюдении определенных законов или нормативных актов.

Действие законов и нормативных актов

2. Законы и нормативные акты значительно различаются по влиянию на финансовую отчетность. Те законы и нормативные акты, которые применяются к организации, составляют законодательную базу. Положения некоторых законов или нормативных актов оказывают непосредственное влияние на финансовую отчетность таким образом, что они определяют числовые показатели и раскрытие информации в финансовой отчетности организации. Другие законы или нормативные акты должны соблюдаться руководством или устанавливают положения, в соответствии с которыми организации разрешается ведение деятельности, но они не оказывают непосредственного влияния на финансовую отчетность организации. Некоторые организации ведут свою деятельность в отраслях с жестким нормативным регулированием (например, банки и химические предприятия). К деятельности других применяется совокупность лишь тех законов и нормативных актов, которые относятся в целом к операционным аспектам деятельности (например, законы и нормативные акты, относящиеся к охране труда и здоровья, а также к обеспечению равных прав при трудоустройстве). Несоблюдение законов и нормативных актов может привести к штрафам, судебным разбирательствам или иным последствиям для организации, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

Ответственность за соблюдение законов и нормативных актов (см. пункты А1–А8)

3. Ответственность руководства, под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, заключается в том, чтобы обеспечить осуществление деятельности организации в соответствии с положениями законов и нормативных актов, включая соблюдение положений законов и нормативных актов, которые определяют числовые показатели и раскрытие информации в финансовой отчетности организации.

Ответственность аудитора

4. Требования настоящего стандарта призваны помочь аудитору в выявлении существенного искажения финансовой отчетности вследствие несоблюдения законов и нормативных актов. Однако аудитор не несет ответственности за предотвращение такого несоблюдения, и нельзя ожидать, что он обнаружит все факты несоблюдения законов и нормативных актов.
5. Аудитор несет ответственность за обеспечение разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенного искажения как вследствие недобросовестных действий, так и по причине ошибки¹. При проведении аудита финансовой отчетности аудитор учитывает применимую законодательную и нормативную базу. В силу неотъемлемых ограничений аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не удастся обнаружить, даже если аудит

¹ МСА 200 «*Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита*», пункт 5.

должным образом спланирован и проведен в соответствии с Международными стандартами аудита². В контексте законов и нормативных актов возможное влияние этих неотъемлемых ограничений на способность аудитора обнаруживать существенные искажения усиливается в силу следующих причин:

- существует совокупность законов и нормативных актов, относящихся в целом к операционным аспектам бизнеса организации, которые обычно не оказывают влияния на финансовую отчетность и не фиксируются информационными системами организации, относящимися к финансовой отчетности;
- несоблюдение законов и нормативных актов может стать причиной действий, направленных на сокрытие фактов несоблюдения, таких как сговор, подделка, умышленные пропуски в учете операций, обход руководством средств контроля или намеренное представление ложной информации аудиторам;
- окончательное решение о том, является ли действие несоблюдением, принимается судом или иным соответствующим компетентным органом.

Как правило, чем слабее связь с событиями и операциями, отраженными в финансовой отчетности, тем меньше вероятность того, что аудитор узнает о случаях и выявит факты несоблюдения законов и нормативных актов.

6. Настоящий стандарт различает обязанности аудитора в отношении соблюдения двух категорий законов и нормативных актов следующим образом (см. пункты А6, А12–А13):
 - (a) положения законов и нормативных актов, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытие информации в финансовой отчетности, таких как налоговые и пенсионные законы и нормативные акты (см. пункты 14, А12);
 - (b) прочие законы и нормативные акты, которые не оказывают непосредственного влияния на определение показателей и раскрытие информации в финансовой отчетности, но соблюдение которых может оказаться основополагающим по отношению к операционным аспектам бизнеса, к способности организации продолжать ее деятельность или избежать существенных штрафных санкций (например, соблюдение условий лицензирования, соблюдение требований регулирующих органов по поддержанию платежеспособности или соблюдение нормативных актов по охране окружающей среды); несоблюдение таких законов и нормативных актов может, таким образом, оказать существенное влияние на финансовую отчетность (см. пункты 15, А13).
7. В настоящем стандарте отдельно описываются требования по каждой из вышеупомянутых категорий законов и нормативных актов. По категории, упомянутой в пункте 6(a), ответственность аудитора состоит в том, чтобы собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств в отношении соблюдения положений этих законов и нормативных актов. По категории, упомянутой в пункте 6(b), ответственность аудитора ограничивается проведением конкретных аудиторских процедур, направленных на выявление несоблюдения тех законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.
8. Настоящий стандарт требует от аудитора сохранять повышенное внимание в отношении возможности того, что другие аудиторские процедуры, применяемые с целью формирования мнения о финансовой отчетности, могут привлечь внимание аудитора к случаям несоблюдения законов и нормативных актов. Сохранение профессионального скептицизма на протяжении всего аудита в соответствии с требованиями МСА 200³ имеет большое значение в данном случае, учитывая объем законов и нормативных актов, влияющих на организацию.
9. Согласно закону, нормативному акту или соответствующим этическим требованиям у аудитора могут быть дополнительные обязанности в связи с несоблюдением организацией законов и нормативных актов, которые могут отличаться от обязанностей, предусмотренных настоящим стандартом, или выходить за пределы сферы его применения, например (см. пункт А8):
 - (a) проведение процедур в ответ на выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении законов и нормативных актов, включая выполнение требований о сообщении определенной информации

² МСА 200, пункты А53–А54.

³ МСА 200, пункт 15.

руководству или лицам, отвечающим за корпоративное управление, проведение оценки надлежащего характера действий, предпринятых ими в связи с несоблюдением, и определение необходимости принятия дополнительных мер;

- (b) информирование других аудиторов о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов (например, в случае аудита финансовой отчетности группы);
- (c) выполнение требований к документальному оформлению выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов.

Выполнение любых дополнительных обязанностей может предоставить новую информацию, относящуюся к работе аудитора в соответствии с настоящим стандартом и другими МСА (например, в отношении честности руководства или, если применимо, лиц, отвечающих за корпоративное управление).

Дата вступления в силу

- 10. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2017 года или после этой даты.

Цели

- 11. Цель аудитора состоит в том, чтобы:
 - (a) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства соблюдения положений тех законов и нормативных актов, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытие информации в финансовой отчетности;
 - (b) выполнить конкретные аудиторские процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения прочих законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность;
 - (c) надлежащим образом реагировать на выявленное или предполагаемое несоблюдение –законов и нормативных актов, выявленное в ходе аудита.

Определение

- 12. Для целей настоящего стандарта следующий термин имеет приведенное ниже значение:

несоблюдение – умышленное или неумышленное действие или бездействие, которое осуществлено организацией или лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или иными лицами, работающими в организации или под ее управлением, и которое противоречит действующим законам и нормативным актам. Личные проступки, не имеющие отношения к деятельности организации не рассматриваются как несоблюдение организацией требований законов и нормативных актов (см. пункты А9–А10).

Требования

Рассмотрение аудитором соблюдения законов и нормативных актов

- 13. В процессе получения понимания организации и ее окружения в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)⁴ аудитор должен получить общее понимание:
 - (a) законодательной базы, применимой к организации и к отрасли или сектору экономики, в которых организация ведет деятельность;
 - (b) того, каким образом организация соблюдает требования этого законодательства (см. пункт А 11).
- 14. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении соблюдения положений тех законов и нормативных актов, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытия информации в финансовой отчетности (см. пункт А12).
- 15. Аудитор должен выполнить следующие аудиторские процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения прочих законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность (см. пункты А13–А14):

⁴ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 11.

- (a) направление запросов в адрес руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, относительно того, соблюдает ли организация такие законы и нормативные акты;
 - (b) изучение переписки, если такая имеется, с соответствующими лицензирующими и регулируемыми органами.
16. В ходе аудита аудитор должен помнить, что другие применяемые аудиторские процедуры могут указывать на случаи выявленного или возможного несоблюдения законов и нормативных актов (см. пункт А15).
17. Аудитор должен запросить у руководства и, если уместно, у лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменные заявления о том, что все известные случаи несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой отчетности, были раскрыты аудитору (см. пункт А16).
18. При отсутствии случаев выявленного или возможного несоблюдения законов и нормативных актов от аудитора не требуется выполнять аудиторские процедуры в отношении соблюдения организацией законов и нормативных актов, за исключением перечисленных в пунктах 13–17.

Аудиторские процедуры при выявлении несоблюдения или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов

19. Если аудитору становятся известны сведения о несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, аудитор должен получить (см. пункты А17–А18):
- (a) понимание характера такого несоблюдения и обстоятельств, в которых оно имело место;
 - (b) дополнительную информацию для оценки возможного влияния такого несоблюдения на финансовую отчетность (см. пункт А19).
20. Если аудитор подозревает, что может иметь место несоблюдение законов и нормативных актов, он должен, если это не запрещено законом или нормативным актом, обсудить этот вопрос на соответствующем уровне с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Если руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, не обеспечивают предоставление достаточной информации, подтверждающей факт соблюдения организацией законов и нормативных актов и, по мнению аудитора, влияние несоблюдения, в котором он подозревает организацию, может оказаться существенным для финансовой отчетности, аудитор должен рассмотреть вопрос о целесообразности получения юридической консультационной помощи (см. А20–А22).
21. Если невозможно получить достаточный объем информации о подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, аудитор должен оценить реальное влияние недостатка надлежащих аудиторских доказательств на мнение аудитора.
22. Аудитор должен оценить последствия выявленного или предполагаемого несоблюдения законов и нормативных актов в отношении прочих аспектов аудита, включая аудиторскую оценку риска и надежность письменных заявлений, и принять надлежащие меры (см. пункты А23–А25).

Предоставление информации и сообщение о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении

Предоставление информации о выявленном или предполагаемом несоблюдении лицам, отвечающим за корпоративное управление

23. За исключением случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией и, таким образом, осведомлены о вопросах, касающихся выявленного или возможного несоблюдения, о чем им уже сообщил аудитор⁵, последний должен, если это не запрещено законом или нормативным актом, довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию о фактах, связанных с несоблюдением законов и нормативных актов, о которых ему стало известно в ходе проведения аудита, за исключением случаев, когда такие факты носят явно малозначительный характер.
24. Если, по мнению аудитора, несоблюдение, описанное в пункте 23~~2~~, можно предполагать умышленным и существенным, он должен обсудить этот факт с лицами, отвечающими за корпоративное управление, при первой же возможности.

⁵ МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 13.

25. Если аудитор подозревает, что в несоблюдение вовлечены члены руководства или лица, отвечающие за корпоративное управление, аудитор должен сообщить об этом должностным лицам следующего уровня корпоративной системы управления организации, если такой уровень существует, например в комитет по аудиту или наблюдательный совет. Если не существует более высокого уровня корпоративной иерархии либо если аудитор считает, что по его сообщению не будет принято никаких мер, или он не уверен в том, к кому именно ему следует обратиться, аудитор должен рассмотреть вопрос о целесообразности получения юридической консультационной помощи.

Возможное влияние выявленного или предполагаемого несоблюдения на аудиторское заключение (см. пункты А26–А27)

26. Если аудитор придет к выводу, что выявленное или предполагаемое несоблюдение оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и надлежащим образом не отражено в ней, аудитор должен в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)⁶ выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение о финансовой отчетности.
27. Если руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, препятствуют аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств для оценки того, что случаи несоблюдения законов и нормативных актов могут оказаться существенными для финансовой отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности на основании ограничения объема аудита в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)⁷.
28. Если аудитор не может определить, имело ли место несоблюдение в силу ограничений, вызванных обстоятельствами, а не по причине действий руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, он должен оценить влияние этих обстоятельств на мнение аудитора в соответствии с МСА 705 (пересмотренным).

Предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении в соответствующий уполномоченный орган, сторонний по отношению к организации

29. Если аудитор выявил несоблюдение законов и нормативных актов или у него есть подозрение в их несоблюдении, он должен определить, содержатся ли в законах, нормативных актах или соответствующих этических требованиях положения, (см. пункты А2819–А3420):
- (a) требуют от аудитора проинформировать соответствующий уполномоченный орган, являющийся сторонним по отношению к организации;
 - (b) устанавливают обязанности, в рамках которых предоставление информации соответствующему уполномоченному органу, являющемуся сторонним по отношению к организации, может быть уместным в сложившихся обстоятельствах.

Документация

30. Аудитор должен отразить в аудиторской документации⁸ выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении законов и нормативных актов, а также (см. пункты А35–А36):
- (a) выполненные аудиторские процедуры, значительные профессиональные суждения и сделанные на их основании выводы;
 - (b) результаты обсуждения с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, и иными лицами значимых вопросов, касающихся несоблюдения, в том числе мер, принятых руководством и, если применимо, лицами, отвечающими за корпоративное управление, в связи с таким вопросом.

⁶ МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», пункты 7–8.

⁷ МСА 705 (пересмотренный), пункты 7 и А9.

⁸ МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Ответственность за соблюдение законов и нормативных актов (см. пункты 3–9)

- A1. Обеспечение того, чтобы деятельность организации осуществлялась в соответствии с законами и нормативными актами, входит в обязанности руководства и поддерживается надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление. Законы и нормативные акты могут влиять на финансовую отчетность организации по-разному: например, непосредственным образом они могут повлиять на раскрытия информации, которые требуются от организации в ее финансовой отчетности, или они могут предписывать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности. Они могут также устанавливать определенные юридические права и обязанности организации, некоторые из которых будут признаваться в ее финансовой отчетности. Кроме того, законами и нормативными актами могут накладываться штрафные санкции в случаях их несоблюдения.
- A2. Ниже приводятся примеры видов политики и процедур, которые организация может внедрить для содействия предупреждению и обнаружению несоблюдения законов и нормативных актов:
- мониторинг требований законов и обеспечение того, чтобы операционные процедуры разрабатывались с учетом необходимости соблюдения этих требований;
 - создание и обеспечение функционирования надлежащей системы внутреннего контроля;
 - разработка, популяризация и соблюдение кодекса поведения;
 - обеспечение надлежащей переподготовки сотрудников и понимания ими кодекса поведения;
 - мониторинг соблюдения кодекса поведения и принятие надлежащих мер дисциплинарного влияния по отношению к тем сотрудникам, которые не соблюдают его;
 - привлечение юристов для оказания помощи в мониторинге требований законов;
 - ведение реестра значимых законов и нормативных актов, которые должна соблюдать организация при осуществлении деятельности в конкретной отрасли, а также ведение учета жалоб.

В крупных организациях эти политика и процедуры могут дополняться передачей соответствующих обязанностей следующим службам и подразделениям:

- службе внутреннего аудита;
- комитету по аудиту;
- службе обеспечения соблюдения законов и нормативных актов.

Ответственность аудитора

- A3. Несоблюдение организацией законов и нормативных актов может привести к существенному искажению финансовой отчетности. Обнаружение несоблюдения законов и нормативных актов, вне зависимости от его существенности, может повлиять на прочие аспекты аудита, включая, например, рассмотрение аудитором честности руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, или сотрудников.
- A4. Установление того, присутствует ли с юридической точки зрения в тех или иных действиях состав несоблюдения законов и нормативных актов, является предметом, который определяется судом или иным соответствующим компетентным органом, и решение этого вопроса обычно не входит в профессиональную компетенцию аудитора. Тем не менее подготовка, опыт аудитора и его понимание организации и ее отрасли и сектора экономики могут обеспечивать основания для того, чтобы признать, что в некоторых действиях, оказавшихся в поле зрения аудитора, может быть состав несоблюдения законов и нормативных актов.
- A5. В соответствии с конкретными требованиями закона аудитор может быть обязан в рамках аудита финансовой отчетности давать отдельное заключение по вопросу о том, соблюдает ли организация те или иные положения законов или нормативных актов. В таких обстоятельствах МСА 700 (пересмотренный)⁹ или МСА 800 (пересмотренный)¹⁰ описывают порядок выполнения этих аудиторских обязанностей в

⁹ МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункт 43.

¹⁰ МСА 800 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения», пункт 11.

работе над аудиторским заключением. Кроме того, в тех случаях, когда имеются конкретные требования закона относительно подготовки финансовой отчетности, может оказаться необходимым при планировании аудита включить в план надлежащие тесты на соблюдение тех или иных положений законов и нормативных актов.

Категории законов и нормативных актов (см. пункт 6)

А6. Характер и обстоятельства организации могут оказать влияние на вопрос о том, относятся ли соответствующие законы и нормативные акты к категориям законов и нормативных актов, указанным в пунктах 6(a) или 6(b). Примеры законов и нормативных актов, которые могут быть отнесены к категориям, указанным в пункте 6, включают те, которые регламентируют вопросы, связанные:

- с недобросовестными действиями, коррупцией и взяточничеством;
- легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, финансированием терроризма и доходами от преступной деятельности;
- фондовыми рынками и торговлей ценными бумагами;
- банковскими и другими финансовыми продуктами и услугами;
- защитой данных;
- налоговыми и пенсионными обязательствами и платежами;
- защитой окружающей среды;
- здравоохранением и безопасностью.

Особенности организаций государственного сектора

А7. В государственном секторе могут существовать дополнительные обязанности аудитора в отношении учета требований законов и нормативных актов, которые могут относиться к аудиту финансовой отчетности или могут распространяться на прочие аспекты бизнеса организации.

Дополнительные обязанности, установленные законами, нормативными актами или соответствующими этическими требованиями (см. пункт 9)

А8. Законы, нормативные акты или соответствующие этические требования могут предусматривать выполнение аудитором дополнительных процедур и принятие им дальнейших мер. Например, *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров*, выпущенный Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров («Кодекс СМСЭБ»), требует от аудитора принятия мер в связи с выявленным несоблюдением или подозрением в несоблюдении законов и нормативных актов, а также определения им необходимости выполнения дальнейших действий. Такие меры могут включать в себя доведение информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов до сведения других аудиторов в рамках группы, включая руководителя аудита группы, аудиторов компонентов или других аудиторов, выполняющих работу в отношении компонентов группы для целей, отличных от аудита финансовой отчетности группы¹¹.

Определение (см. пункт 12)

А9. Действия, связанные с несоблюдением законов и нормативных актов, включают операции, проводимые организацией, или от ее имени, или по ее поручению лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или иными лицами, работающими в организации или под ее управлением.

А10 Несоблюдение также включает в себя индивидуальные проступки, связанные с хозяйственной деятельностью организации, например, в случае, когда лицо, занимающее ключевую позицию в руководстве, в личном порядке получило взятку от поставщика организации и взамен обеспечивает привлечение этого поставщика для предоставления услуг или выполнения договоров для организации.

¹¹ См., например, разделы 225.21–225.22 Кодекса СМСЭБ.

Рассмотрение аудитором соблюдения законов и нормативных актов

Получение понимания правового регулирования (см. пункт 13)

A11. Чтобы получить общее понимание законодательной базы и того, каким образом организация соблюдает ее требования, аудитор может, например:

- использовать имеющееся у него понимание отрасли организации, регулирующих и прочих внешних факторов;
- получить обновленную информацию о тех законах и нормативных актах, которые непосредственно определяют отраженные показатели и раскрытие информации в финансовой отчетности;
- запросить у руководства информацию о прочих законах или нормативных актах, которые, как ожидается, могут оказывать основополагающее влияние на деятельность организации;
- запросить у руководства информацию о политике и процедурах организации в отношении соблюдения законов и нормативных актов;
- запросить у руководства информацию о принятых политике и процедурах выявления, оценки и учета результатов судебных разбирательств.

Законы и нормативные акты, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытия информации в финансовой отчетности (см. пункты 6, 14)

A12. Некоторые законы и нормативные акты уже давно действуют, хорошо известны как самой организации, так и в целом внутри ее отрасли или сектора экономики и имеют самое непосредственное отношение к финансовой отчетности организации (как это описано в пункте 6(a)). В их число могут входить законы и нормативные акты, которые относятся, например, к следующему:

- форме и содержанию финансовой отчетности;
- отраслевым особенностям составления финансовой отчетности;
- порядку учета операций по государственным контрактам;
- порядку начисления или признания расходов для исчисления налога на прибыль или затрат на пенсионное обеспечение.

Некоторые положения в этих законах и нормативных актах могут иметь самое непосредственное отношение к конкретным предпосылкам на уровне финансовой отчетности (например, в отношении полноты начисления резервов по налогу на прибыль), в то время как другие могут иметь прямое отношение к финансовой отчетности в целом (например, перечень необходимых отчетов, составляющих полный комплект финансовой отчетности). Цель требования в пункте 14 состоит в том, чтобы аудитор собрал достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении определения показателей и раскрытия информации в финансовой отчетности в соответствии с применимыми положениями этих законов и нормативных актов.

Несоблюдение прочих положений таких законов и нормативных актов, а также прочих законов и нормативных актов может привести к штрафам, судебным разбирательствам или иным последствиям для организации, затраты на которые, возможно, должны будут резервироваться в финансовой отчетности, но не считаются оказывающими непосредственное влияние на финансовую отчетность, как это описано в пункте 6(a).

Процедуры для выявления случаев несоблюдения – прочие законы и нормативные акты (см. пункт 6, 15)

A13. Некоторые прочие законы и нормативные акты могут потребовать особого внимания аудитора, поскольку они оказывают основополагающее влияние на деятельность организации (как это описано в пункте 6(b)). Несоблюдение законов и нормативных актов, которые оказывают основополагающее влияние на деятельность организации, может привести к тому, что организация прекратит свою деятельность, или поставит под вопрос ее способность продолжать непрерывно свою деятельность.¹² Например, несоблюдение требований лицензии организации или иного разрешительного документа на ведение ее деятельности может оказать такое влияние (например, для банка – несоблюдение требований по капиталу

¹² МСА 570 (пересмотренный), «Непрерывность деятельности».

или по капиталовложениям). Существует также множество законов и нормативных актов, относящихся в целом к операционным аспектам бизнеса организации, которые обычно не оказывают влияния на финансовую отчетность и не включены в информационные системы организации, относящиеся к подготовке финансовой отчетности.

А14. Поскольку влияние на финансовую отчетность прочих законов и нормативных актов может варьироваться в зависимости от деятельности организации, аудиторские процедуры, требуемые пунктом 15, нацелены на то, чтобы в поле зрения аудитора попали случаи несоблюдения законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

Несоблюдение, выявленное аудитором в результате применения прочих аудиторских процедур (см. пункт 16)

А15. Аудиторские процедуры, применяемые для формирования мнения по финансовой отчетности, могут привлечь внимание аудитора к случаям выявленного или возможного несоблюдения законов и нормативных актов. Например, это такие аудиторские процедуры, как:

- ознакомление с протоколами заседаний;
- направление запросов руководству и юрисконсульту организации или внешнему юрисконсульту относительно судебных разбирательств, исков и оценочных показателей;
- детальное тестирование по существу в отношении подробностей видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации.

Письменные заявления (см. пункт 17)

А16. Поскольку реальное влияние на финансовую отчетность законов и нормативных актов может значительно варьироваться, письменные заявления обеспечивают необходимые аудиторские доказательства осведомленности руководства о выявленном или возможном несоблюдении законов и нормативных актов, последствия которого могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность. Однако письменные заявления сами по себе не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств и, следовательно, не влияют на характер и объем прочих аудиторских доказательств, которые должны быть собраны аудитором.¹³

Аудиторские процедуры при выявлении несоблюдения или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов

Признаки несоблюдения законов и нормативных актов (см. пункт 19)

А17. Аудитору может стать известна информация о факте несоблюдения законов и нормативных актов не только в результате выполнения процедур, указанных в пунктах 13–17 (например, когда аудитора предупреждают о несоблюдении в рамках процедуры информирования о нарушениях).

А18. Следующие факты могут являться признаком несоблюдения законов и нормативных актов:

- расследования правительственными и регулирующими органами или выплата штрафов или пеней;
- платежи за неопределенные услуги или займы консультантам, связанным сторонам, сотрудникам или государственным служащим;
- комиссионные по продажам или агентское вознаграждение, которые выглядят чрезмерными в сравнении с обычно выплачиваемыми организацией или в ее отрасли и с платой за действительно полученные услуги;
- закупки по ценам значительно выше или ниже рыночных;
- необычные выплаты наличными, закупки с оплатой в форме кассовых чеков на предъявителя или в виде банковских переводов на номерные счета;
- необычные операции с организациями, зарегистрированными в офшорах со значительными налоговыми льготами;
- платежи за полученные товары или услуги получателям не из тех стран, из которых эти товары или услуги были получены;

¹³ МСА 580 «Письменные заявления», пункт 4.

- платежи без надлежащей документации по валютному контролю;
- наличие информационной системы, которая либо в силу особенностей ее структуры, либо по непредвиденным причинам не обеспечивает возможность последующей проверки;
- запрещенные операции или операции, которые отражены некорректно в учете;
- негативные комментарии в прессе.

Вопросы, имеющие отношение к проведению оценки аудитором (см. пункт 19(b))

A19. Вопросы, имеющие отношение к проведению оценки аудитором их возможного влияния на финансовую отчетность, например, таковы:

- имеются ли возможные финансовые последствия выявленного или предполагаемого несоблюдения законов и нормативных актов для финансовой отчетности, включая в том числе наложение штрафов, пеней, требований возмещения ущерба, а также угрозу экспроприации активов, принудительного прекращения деятельности организации и судебного разбирательства;
- требуется ли раскрытие возможных финансовых последствий;
- являются ли возможные финансовые последствия настолько серьезными, что они могут поставить под сомнение достоверность представления финансовой отчетности или иным образом сделать финансовую отчетность вводящей в заблуждение.

Аудиторские процедуры и предоставление информации о выявленных или предполагаемых случаях несоблюдения руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление (см. пункт 19(2))

A20. Аудитор должен обсудить имеющиеся подозрения в несоблюдении с руководством соответствующего уровня и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, так как они могут обеспечить предоставление дополнительных аудиторских доказательств. Например, аудитор может подтвердить, что руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, имеют аналогичное понимание фактов и обстоятельств, имеющих отношение к операциям или событиям, приведшим к появлению подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов.

A21. Однако в некоторых юрисдикциях законы или нормативные акты могут ограничивать информационное взаимодействие аудитора с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, по определенным вопросам. Законом или нормативным актом может быть, в частности, запрещено сообщать информацию или осуществлять какие-либо другие действия, которые могут помешать проведению расследования соответствующим уполномоченным органом по факту совершенного или предполагаемого незаконного действия, включая предупреждение организации, например, в том случае, когда аудитор обязан сообщить о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении соответствующему уполномоченному органу согласно требованиям законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем. В данных обстоятельствах вопросы, рассматриваемые аудитором, могут вызвать затруднения и аудитор может счесть необходимым прибегнуть к услугам юриста.

A22. Если руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, не обеспечивают предоставление достаточной информации аудитору относительно того, что организация в действительности соблюдает законы и нормативные акты, аудитор может счесть целесообразным проконсультироваться у юрисконсульта организации или у внешнего юрисконсульта относительно применения законов и нормативных актов к данным обстоятельствам, включая возможность недобросовестных действий, и возможного влияния их на финансовую отчетность. Если аудитор сочтет неприемлемым проконсультироваться у юрисконсульта организации или если он не удовлетворен качеством полученной консультации, аудитор может счесть целесообразным проконсультироваться на конфиденциальной основе с иными лицами внутри аудиторской организации, аудиторской организации, входящей в сеть, профессионального органа или с собственным юрисконсультом по вопросам, связанным с установлением того, действительно ли имеет место нарушение того или иного закона или нормативного акта, включая подозрение в недобросовестных действиях, возможные правовые последствия, а также по вопросу о том, какие дальнейшие шаги следует предпринять аудитору, если это необходимо.

Оценка последствий выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов (см. пункт 22)

A23. В соответствии с требованиями пункта 22 аудитор оценивает последствия выявленного или предполагаемого несоблюдения для прочих аспектов аудита, включая оценку аудитором риска и надежности письменных заявлений. Последствия отдельного выявленного или предполагаемого несоблюдения будут зависеть от соотношения между совершением и сокрытием нарушения, если такое имело место, и конкретными контрольными действиями, а также от уровня руководителей или лиц, работающих в организации или под ее управлением, причастных к несоблюдению, в особенности это касается последствий несоблюдения, к которому причастно руководство самого высокого уровня в организации. Как указано в пункте 9, в результате соблюдения аудитором законов, нормативных актов или соответствующих этических требований может быть получена дополнительная информация, имеющая отношение к обязанностям аудитора, предусмотренным в пункте 22.

A24. Примеры обстоятельств, которые могут стать причиной проведения аудитором оценки последствий выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении для надежности письменных заявлений, полученных от руководства и, если применимо, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, включают случаи, когда:

- аудитор подозревает или имеет доказательства фактического или планируемого участия руководства и, если применимо, лиц, отвечающих за корпоративное управление, в выявленных или предполагаемых случаях несоблюдения;
- аудитору известно о том, что руководство и, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, знают о таком несоблюдении и, вопреки требованиям закона или нормативного акта, не предоставили или не поручили предоставить информацию об этом вопросе соответствующему уполномоченному органу в разумные сроки.

A25. В определенных обстоятельствах аудитор может рассмотреть вопрос об отказе от выполнения задания, если такой отказ разрешается применимыми законами или нормативными актами, например, в случае, когда руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, не принимают мер по исправлению ситуации, которые аудитор считает необходимыми в сложившихся обстоятельствах или когда выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении ставит под вопрос честность руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, даже если такое несоблюдение является несущественным для финансовой отчетности. Аудитор может счесть целесообразным обратиться к услугам юриста, чтобы определить, является ли отказ от задания правомерным. Если аудитор определяет, что отказ от задания является правомерным, то такой отказ не заменяет собой выполнение других обязанностей, предусмотренных законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями, по принятию мер в связи с выявленным или предполагаемым несоблюдением. Кроме того, в пункте A8a МСА 220¹⁴ указано, что некоторые этические требования могут предусматривать предоставление предшествующим аудитором информации в отношении несоблюдения законов и нормативных актов новому аудитору по его запросу.

Предоставление информации и сообщение о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении

Возможные последствия выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении для аудиторского заключения (см. пункты 26–28)

A26 В аудиторском заключении сообщается о выявленном несоблюдении или о подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, если аудитор выражает модифицированное мнение в соответствии с пунктами 26–28. Аудитор может сообщить в аудиторском заключении о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении при некоторых других обстоятельствах, например в следующих случаях:

- 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);
- когда аудитор определяет, что выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении является ключевым вопросом аудита, и, соответственно, он сообщает о таком вопросе согласно МСА 701¹⁵, если не применяется пункт 14 этого стандарта, или

¹⁴ МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности».

¹⁵ МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

- в исключительных случаях, когда руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, не принимают мер по исправлению ситуации, которые аудитор считает надлежащими в конкретных обстоятельствах, и отказ от задания невозможен (см. пункт А25), аудитор может рассмотреть возможность описания выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении в разделе «Прочие сведения» согласно МСА 706 (пересмотренному)¹⁶.

А27. Законы или нормативные акты могут не допускать публичного раскрытия руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, или аудитором информации по определенному вопросу. Например, законом или нормативным актом может быть, в частности, запрещено сообщать информацию или осуществлять какие-либо другие действия, которые могут помешать проведению расследования соответствующим уполномоченным органом по факту совершенного или предполагаемого незаконного действия, включая запрет на предупреждение организации. Когда аудитор намерен сообщить о выявленном несоблюдении или о подозрении в несоблюдении в аудиторском заключении при обстоятельствах, указанных в пункте А26, или в иных случаях, такой закон или нормативный акт может повлиять на возможность описания аудитором данного вопроса в аудиторском заключении, а при некоторых обстоятельствах – и на возможность выпуска аудиторского заключения. В таких случаях аудитор может счесть необходимым воспользоваться услугами юриста, чтобы определить надлежащий порядок действий.

Представление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении в–соответствующий уполномоченный орган, сторонний по отношению к организации (см. пункт 29)

А28. Предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, может быть необходимым или целесообразным в конкретных обстоятельствах в силу следующих причин:

- (a) аудитор обязан предоставить информацию в соответствии с законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями (см. пункт А29);
- (b) аудитор принял решение о том, что предоставление информации является надлежащей мерой в связи с выявленным несоблюдением или подозрением в несоблюдении согласно соответствующим этическим требованиям (см. пункт А30), или
- (c) аудитор имеет право это сделать в соответствии с законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями (см. пункт А31).

А29. В некоторых юрисдикциях согласно закону, нормативному акту или соответствующим этическим требованиям аудитор может быть обязан предоставлять информацию о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации. Например, в некоторых юрисдикциях установлены законодательные требования, согласно которым аудитор финансовой организации обязан сообщать о произошедших или предполагаемых случаях несоблюдения законов и нормативных актов надзорному органу. Кроме того, в результате несоблюдения законов или нормативных актов могут возникать искажения, и в некоторых юрисдикциях от аудитора может требоваться информирование соответствующего уполномоченного органа об искажениях в случаях, когда руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, не принимают мер по устранению выявленных искажений.

А30. В иных случаях согласно соответствующим этическим требованиям аудитор может быть обязан определить, является ли предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, надлежащей мерой в конкретных обстоятельствах. Например, Кодекс СМСЭБ¹⁷ требует, чтобы аудитор принял меры в ответ на выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении законов и нормативных актов и определил необходимость дальнейших действий, которые могут включать в себя предоставление информации соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации. В Кодексе СМСЭБ¹⁸ поясняется, что такое предоставление информации не будет являться нарушением режима конфиденциальности согласно Кодексу СМСЭБ.

¹⁶ МСА 706 (пересмотренный) «Разделы “Важные обстоятельства” и “Прочие сведения” в аудиторском заключении».

¹⁷ См., например, раздел 225.29 и разделы 225.33–225.36 Кодекса СМСЭБ.

¹⁸ См., например, раздел 140.7 и раздел 225.35 Кодекса СМСЭБ.

- А31. Даже если закон, нормативный акт или соответствующие этические требования не включают положений, предусматривающих обязательное предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении, они могут сохранять за аудитором право предоставить информацию о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации. Например, в ходе аудита финансовой отчетности финансовых организаций аудитор может иметь право, предусмотренное законом или нормативным актом, обсуждать с надзорным органом такие вопросы, как выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении законов и нормативных актов.
- А32. В иных обстоятельствах предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, может быть недопустимым в силу обязательства аудитора по соблюдению конфиденциальности согласно закону, нормативному акту или соответствующим этическим требованиям.
- А33. Определение вопросов, указанных в пункте 29, может быть сопряжено с учетом комплекса соображений и применением профессиональных суждений. Следовательно, аудитор может рассмотреть возможность получения внутренней консультации (например, в рамках аудиторской организации или организации, входящей в сеть) или обратиться за консультацией на конфиденциальной основе в регулирующий или профессиональный орган (если это не запрещено законом или нормативным актом и не будет являться нарушением режима конфиденциальности). Аудитор может также воспользоваться услугами юриста, чтобы понять, какие у него имеются варианты действий и каковы профессиональные или правовые последствия тех или иных шагов.

Особенности организаций государственного сектора

- А34. Аудитор государственного сектора может быть обязан докладывать о выявленном или предполагаемом несоблюдении законов и нормативных актов в законодательные органы или иные органы государственного управления либо включать информацию об этих случаях в аудиторское заключение.

Документация (см. пункт 30)

- А35. Аудиторская документация в отношении выявленного или предполагаемого несоблюдения законов и нормативных актов может включать, например:
- копии документов или иные подтверждающие данные;
 - протоколы обсуждений, проведенных с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, или сторонними лицами.
- А36. Закон, нормативный акт или соответствующие этические требования могут также содержать дополнительные требования к документальному оформлению выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов.¹⁹

¹⁹ См., например, раздел 225.37 Кодекса СМСЭБ.