

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (ФСАД 6/2010)

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

1. Настоящий федеральный стандарт аудиторской деятельности определяет требования к порядку проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в части обязанностей аудиторской организации, индивидуального аудитора (далее - аудитор) по рассмотрению в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - бухгалтерская отчетность) соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов и выявлению при этом существенных искажений указанной отчетности, вызванных преднамеренными (непреднамеренными) действиями (бездействием) аудируемого лица, противоречащими требованиям нормативных правовых актов (далее - несоблюдение аудируемым лицом требований нормативных правовых актов).

2. В отношении нормативных правовых актов, требования которых оказывают непосредственное влияние на формирование числовых показателей бухгалтерской отчетности аудируемого лица и раскрытие информации в ней, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства соответствия данной отчетности требованиям нормативных правовых актов. К таким требованиям относятся требования к форме и содержанию бухгалтерской отчетности, отраслевые особенности составления бухгалтерской отчетности и др.

Требования нормативных правовых актов, указанных в настоящем пункте, могут иметь непосредственное отношение к предпосылкам составления бухгалтерской отчетности (например, к полноте начислений налоговых обязательств) или к бухгалтерской отчетности в целом (например, к обязательному составу бухгалтерской отчетности).

3. В отношении нормативных правовых актов, требования которых не оказывают непосредственное влияние на формирование числовых показателей бухгалтерской отчетности и раскрытие информации в ней, но исполнение которых является условием ведения аудируемым лицом деятельности, непрерывного продолжения этой деятельности, предупреждения негативных последствий (например, наличие лицензии на осуществление деятельности, соблюдение требований к обеспечению платежеспособности, следование требованиям законодательства в отношении окружающей среды), аудитор должен выполнить аудиторские процедуры, позволяющие выявить случаи несоблюдения тех требований нормативных правовых актов, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность.

4. Аудит не имеет целью предотвращение случаев несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов. Аудит не предполагает, что аудитор должен выявить все случаи несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов.

5. В ходе планирования и проведения аудита аудитор должен:

а) учитывать факторы риска того, что какие-то существенные искажения бухгалтерской отчетности, вызванные несоблюдением аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, не будут обнаружены. К таким факторам риска относятся:

наличие относящихся к деятельности аудируемого лица нормативных правовых актов, которые не оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность и потому могут быть не учтены в информационных системах, используемых аудируемым лицом для составления бухгалтерской отчетности;

действия, направленные на сокрытие случаев несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов (сговор, подлог документов, умышленное неотражение в бухгалтерском учете операций, действия высшего руководства в обход системы внутреннего контроля, представление заведомо ложной информации, др.);

отсутствие у аудитора права правовой квалификации конкретного действия (бездействия) аудируемого лица как несоблюдения им требований нормативных правовых актов;

б) исходить из того, что вероятность выявления и признания аудитором случая несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов тем меньше, чем слабее связь несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов с событиями и операциями, которые обычно отражаются в бухгалтерской отчетности.

6. Аудитор должен учитывать, что при выполнении в целях формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудиторских процедур, отличных от предусмотренных настоящим стандартом, также могут быть выявлены случаи несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов. Среди таких аудиторских процедур:

а) ознакомление с протоколами собраний акционеров (участников) аудируемого лица;

б) направление запросов в адрес руководства, юридической службы аудируемого лица, лиц, оказывающих ему юридические услуги (далее - внешние юристы), о судебных разбирательствах и санкциях;

в) проверка по существу путем детального тестирования групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета, раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

В связи с этим аудитор должен проявлять профессиональный скептицизм в ходе всего аудита в отношении соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов.

7. Выявление случаев несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов (независимо от существенности таких случаев) может повлиять на другие элементы аудита (например, выводы относительно честности руководства аудируемого лица или его работников).

8. На основе опыта, понимания деятельности аудируемого лица и отрасли его деятельности аудитор определяет, содержит ли конкретное действие (бездействие), привлечшее его внимание, признаки несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов.

9. В случае, когда законодательство Российской Федерации предусматривает обязанность аудитора проверить соответствие деятельности аудируемого лица требованиям определенного нормативного правового акта, аудитор должен включить в план аудита специальные тесты и сообщить информацию об обнаруженных фактах несоблюдения требований такого акта или своих подозрениях 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.

10. При ознакомлении с деятельностью аудируемого лица и среды, в которой она ведется, аудитор должен получить общее представление:

а) о требованиях нормативных правовых актов к деятельности аудируемого лица, отраслевых особенностях деятельности, включая применяемые способы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности;

б) о том, соответствует ли деятельность аудируемого лица требованиям нормативных правовых актов. Аудитор может, например:

установить, требования каких нормативных правовых актов оказывают непосредственное влияние на формирование числовых показателей бухгалтерской отчетности, и раскрытие информации в ней;

получить у руководства аудируемого лица сведения о применении ими других нормативных правовых актов, исполнение требований которых является условием ведения аудируемым лицом деятельности;

получить у руководства аудируемого лица сведения о применяемых аудируемым лицом процедурах обеспечения соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов (примеры таких процедур приведены в приложении к настоящему стандарту);

получить у руководства аудируемого лица сведения о применяемых аудируемым лицом процедурах, направленных на выявление и оценку штрафов и иных претензий.

11. Аудитор должен выполнить следующие аудиторские процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность:

а) направление запросов в адрес руководства аудируемого лица и при необходимости представителей собственника аудируемого лица о соблюдении аудируемым лицом в своей деятельности таких нормативных правовых актов;

б) анализ имеющейся у аудируемого лица переписки по вопросам применения и (или) соблюдения таких нормативных правовых актов между аудируемым лицом и уполномоченным государственным органом.

12. Аудитор должен направить запрос руководству аудируемого лица и при необходимости представителям собственника аудируемого лица на получение письменных разъяснений и подтверждений о том, что аудитору сообщены все известные им имевшие место или возможные случаи несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, последствия которых должны быть учтены при составлении бухгалтерской отчетности. Указанные разъяснения и подтверждения сами по себе не являются достаточными надлежащими аудиторскими доказательствами, в связи с чем аудитор должен получить и другие аудиторские доказательства по соответствующим вопросам.

13. В случае если в ходе аудита не были выявлены имевшие место или возможные случаи несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, аудитор не должен проводить аудиторские процедуры в отношении соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, дополнительные к предусмотренным пунктами 2, 10 - 12 настоящего стандарта.

14. В случае, когда в ходе аудита становятся известны имевшие место или возможные случаи несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, аудитор должен:

а) установить характер каждого несоблюдения и обстоятельства, при которых оно имело место или может иметь место;

б) получить дополнительную информацию, необходимую для оценки возможного влияния несоблюдения на бухгалтерскую отчетность.

15. При оценке возможного влияния случая несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов на бухгалтерскую отчетность аудитор должен принять во внимание:

а) возможные финансовые последствия (санкции, ущерб, прекращение деятельности, др.);

б) необходимость раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о возможных финансовых последствиях несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов;

в) необходимость поставить под сомнение достоверность всей бухгалтерской отчетности в случае, если последствия несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов являются существенными для аудируемого лица.

16. На несоблюдение аудируемым лицом требований нормативных правовых актов могут указывать следующие обстоятельства:

а) внеплановая проверка, проводимая уполномоченным государственным органом, наложение штрафов, иных санкций;

б) оплата услуг, характер которых не определен либо вызывает сомнение, или выдача займов внешним консультантам, связанным сторонам, их работникам или государственным служащим на льготных условиях;

в) выплата вознаграждения посреднику, размер которого превышает обычную для данного аудируемого лица плату либо обычную для данного вида услуг в отрасли, в которой аудируемое лицо ведет деятельность;

г) закупки по ценам, значительно отличающимся от рыночных;

д) сомнительные платежи наличными;

е) сомнительные операции с организациями, зарегистрированными в офшорных зонах;

ж) платежи за товары или услуги, осуществляемые не в то государство, из которого поставлялись соответствующие товары и услуги;

з) платежи в иностранной валюте без надлежащего оформления документации;

и) организация информационной системы, которая не обеспечивает адекватных документальных свидетельств для аудита;

к) операции, не разрешенные руководством аудируемого лица или не учитываемые надлежащим образом;

л) негативная информация об аудируемом лице в средствах массовой информации.

17. В случае, когда 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.

18. В случае, когда руководство аудируемого лица (представители собственника аудируемого лица) не предоставляют аудитору достаточную информацию о соблюдении аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, а влияние возможного несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов на бухгалтерскую отчетность, по мнению аудитора, может быть существенным, аудитор должен рассмотреть вопрос о получении юридической консультации.

19. Аудитор может проконсультироваться с юридической службой аудируемого лица по поводу применения требований нормативных правовых актов в конкретных обстоятельствах (включая возможность недобросовестных действий) и возможного их влияния на бухгалтерскую отчетность.

20. В случае, когда в ходе аудита не получена достаточная информация о возможном несоблюдении аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, аудитор должен учесть влияние отсутствия достаточных надлежащих аудиторских доказательств по данному вопросу при подготовке аудиторского заключения.

21. Последствия несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов должны быть учтены аудитором также в отношении других участков аудита, включая аудиторскую оценку рисков и надежность письменных разъяснений и подтверждений. Действия аудитора при обнаружении случаев несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов зависят от того, имело ли место сокрытие этих случаев и какие контрольные действия аудируемого лица не смогли их предотвратить, а также каковы были полномочия руководства или работников аудируемого лица, допустивших несоблюдение. Особому рассмотрению подлежат случаи

несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, к которым или к сокрытию которых имело отношение высшее руководство аудируемого лица.

22. Аудитор может принять решение об отказе от выполнения аудиторского задания, когда руководство аудируемого лица (представители собственника аудируемого лица) не предпринимают никаких действий по устранению несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов и (или) предотвращению несоблюдения в будущем, необходимых, с точки зрения аудитора, даже если последствия несоблюдения требований нормативных правовых актов не оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность. При решении вопроса о возможности отказа от выполнения аудиторского задания аудитор может получить юридическую консультацию. В случае если отказ от выполнения аудиторского задания невозможен, то аудитор может указать на случай несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в части аудиторского заключения "Прочие сведения".

23. В случае, когда представители собственника аудируемого лица не входят в состав руководства аудируемого лица, аудитор должен сообщить им о выявленных в ходе аудита случаях несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, за исключением малозначимых случаев.

24. В случае, когда, по мнению аудитора, несоблюдение аудируемым лицом требований нормативных правовых актов является преднамеренным и существенным, аудитор должен сообщить представителям собственника аудируемого лица о выявленном случае несоблюдения, не ожидая окончания аудита.

25. В случае, когда аудитор имеет основания полагать, что высшее руководство аудируемого лица или представители собственника аудируемого лица причастны к несоблюдению аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, аудитор должен сообщить об этом вышестоящему органу аудируемого лица, если такой орган существует. В случае если вышестоящий орган не существует или аудитор имеет основания полагать, что его сообщение может быть не принято во внимание, то он должен рассмотреть вопрос о получении юридической консультации.

26. В случае, когда аудитор пришел к выводу, что случай несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов оказывает существенное влияние на бухгалтерскую отчетность и не был надлежащим образом отражен в ней, он должен выразить в аудиторском заключении мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

27. В случае, когда руководство аудируемого лица или представители собственника аудируемого лица препятствуют аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих, что случаи несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, имели место или могли иметь место, аудитор должен выразить в аудиторском заключении мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения из-за ограничения объема аудита.

28. В случае, когда аудитор не может определить, имело ли место несоблюдение аудируемым лицом требований нормативных правовых актов из-за ограничений, отличных от введенных руководством аудируемого лица или представителями собственника аудируемого лица, он должен рассмотреть влияние этих обстоятельств на свое мнение.

29. Аудитор должен фиксировать в рабочих документах информацию об имевших место или возможных случаях несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, а также результаты обсуждения этих случаев с руководством аудируемого лица и, если уместно, представителями собственника аудируемого лица, иными уполномоченными лицами аудируемого лица.

Приложение
к федеральному стандарту
аудиторской деятельности
"Учет требований нормативных
правовых актов в ходе аудита"

ПРИМЕРЫ
ПРОЦЕДУР ОБЕСПЕЧЕНИЯ СОБЛЮДЕНИЯ АУДИРУЕМЫМ ЛИЦОМ ТРЕБОВАНИЙ
НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ

1. Мониторинг изменений нормативных правовых актов в установленной сфере деятельности.
2. Разработка и обеспечение функционирования надлежащей системы внутреннего контроля.
3. Разработка, утверждение и обеспечение соблюдения внутренних правил аудируемого лица.
4. Создание условий, обеспечивающих ознакомление всех работников аудируемого лица и понимание ими внутренних правил аудируемого лица.
5. Контроль за соблюдением внутренних правил аудируемого лица и применение мер воздействия к работникам аудируемого лица, не соблюдающим указанные правила.
6. Привлечение специалистов в области права для отслеживания изменений требований нормативных правовых актов.
7. Ведение реестра нормативных правовых актов, требования которых должны соблюдаться аудируемым лицом в процессе деятельности.
8. Возложение соответствующих обязанностей на отдел внутреннего аудита, ревизионную комиссию или на специально созданный комитет по аудиту.