



Коллектив Авторы
Стандарты аудиторской деятельности. 34
Федеральных правила. Текст с изменениями и
дополнениями на 2009 г.

Аннотация

В книгу включены Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, регулирующие порядок ведения аудита в Российской Федерации (в редакции от 19.11.2008 а также Кодекс этики аудиторов России (одобрен Минфином РФ 31.05.2007, протокол № 56).

Издание предназначено для руководителей организаций различных форм собственности, юридических и физических лиц в качестве практического пособия для проведения независимого финансового контроля экономической деятельности собственной организации и организаций деловых партнеров по бизнесу; преподавателей и студентов экономических вузов, слушателей

курсов повышения квалификации подготовки бухгалтеров и аудиторов – в качестве учебного пособия; профессиональных аудиторов – в качестве справочного пособия.

Текст с изменениями и дополнениями на 15 октября 2009 г.

Коллектив Авторы

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ «ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ПРАВИТЕЛЬСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ от 23 сентября 2002 г. № 696 «ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ФЕДЕРАЛЬНЫХ ПРАВИЛ (СТАНДАРТОВ) АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ ПРАВИЛА (СТАНДАРТЫ) АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 1. ЦЕЛЬ И ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 2. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ АУДИТА

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 3. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 4. СУЩЕСТВЕННОСТЬ В АУДИТЕ

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 5. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 6. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 7. КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА

ВЫПОЛНЕНИЯ ЗАДАНИЙ ПО АУДИТУ

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 8. ПОНИМАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

АУДИРУЕМОГО ЛИЦА, СРЕДЫ, В КОТОРОЙ ОНА

ОСУЩЕСТВЛЯЕТСЯ, И ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО

ИСКАЖЕНИЯ АУДИРУЕМОЙ ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 9. СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 10. СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 11. ПРИМЕНИМОСТЬ ДОПУЩЕНИЯ

НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 12. СОГЛАСОВАНИЕ УСЛОВИЙ

ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 13. ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА ПО

РАССМОТРЕНИЮ ОШИБОК И НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ В ХОДЕ АУДИТА

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 14. УЧЕТ ТРЕБОВАНИЙ

НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В ХОДЕ АУДИТА

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 15. ПОНИМАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 16. АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 17. ПОЛУЧЕНИЕ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В КОНКРЕТНЫХ СЛУЧАЯХ

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 18. ПОЛУЧЕНИЕ АУДИТОРОМ

ПОДТВЕРЖДАЮЩЕЙ ИНФОРМАЦИИ ИЗ ВНЕШНИХ ИСТОЧНИКОВ
ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 19. ОСОБЕННОСТИ ПЕРВОЙ
ПРОВЕРКИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА
ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 20. АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ
ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 21. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА
ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ
ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 22. СООБЩЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ,
ПОЛУЧЕННОЙ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТА, РУКОВОДСТВУ
АУДИРУЕМОГО ЛИЦА И ПРЕДСТАВИТЕЛЯМ ЕГО СОБСТВЕННИКА
ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 23. ЗАЯВЛЕНИЯ И РАЗЪЯСНЕНИЯ
РУКОВОДСТВА АУДИРУЕМОГО ЛИЦА
ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 24. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ
ФЕДЕРАЛЬНЫХ ПРАВИЛ (СТАНДАРТОВ) АУДИТОРСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ИМЕЮЩИХ ОТНОШЕНИЕ К УСЛУГАМ,
КОТОРЫЕ МОГУТ ПРЕДОСТАВЛЯТЬСЯ АУДИТОРСКИМИ
ОРГАНИЗАЦИЯМИ И АУДИТОРАМИ
ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 25. УЧЕТ ОСОБЕННОСТЕЙ
АУДИРУЕМОГО ЛИЦА, ФИНАНСОВУЮ (БУХГАЛТЕРСКУЮ)
ОТЧЕТНОСТЬ КОТОРОГО ПОДГОТАВЛИВАЕТ
СПЕЦИАЛИЗИРОВАННАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ
ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 26. СОПОСТАВИМЫЕ ДАННЫЕ В
ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ
ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 27. ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ В
ДОКУМЕНТАХ, СОДЕРЖАЩИХ ПРОАУДИРОВАННУЮ
ФИНАНСОВУЮ (БУХГАЛТЕРСКУЮ) ОТЧЕТНОСТЬ
ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 28. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ
РАБОТЫ ДРУГОГО АУДИТОРА
ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 29. РАССМОТРЕНИЕ РАБОТЫ
ВНУТРЕННЕГО АУДИТА
ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 30. ВЫПОЛНЕНИЕ СОГЛАСОВАННЫХ
ПРОЦЕДУР В ОТНОШЕНИИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ
ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 31. КОМПИЛЯЦИЯ ФИНАНСОВОЙ
ИНФОРМАЦИИ
ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 32. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ АУДИТОРОМ
РЕЗУЛЬТАТОВ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА
ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 33. ОБЗОРНАЯ ПРОВЕРКА
ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ
ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 34. КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА УСЛУГ В
АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ
КОДЕКС ЭТИКИ АУДИТОРОВ РОССИИ

**Стандарты аудиторской деятельности. 34
Федеральных правила. Текст с изменениями и
дополнениями на 2009 г.**

**ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ «ОБ
АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»**

Принят Государственной Думой 24 декабря 2008 года
Одобен Советом Федерации 29 декабря 2008 года

Статья 1. Аудиторская деятельность

1. Настоящий Федеральный закон определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.
2. Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.
3. Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей настоящего Федерального закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами.
4. Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности.
5. Аудиторская деятельность не подменяет контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления.
6. Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы (индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность) не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания услуг, предусмотренных настоящей статьей.
7. Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:
 - 1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;
 - 2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
 - 3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
 - 4) управленческое консультирование, в том числе связанное с

- реорганизацией организаций или их приватизацией;
- 5) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;
 - 6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
 - 7) оценочную деятельность;
 - 8) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
 - 9) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
 - 10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.
8. Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в бухгалтерской и финансовой документации которого содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Статья 2. Законодательство Российской Федерации и иные нормативные правовые акты, которые регулируют аудиторскую деятельность

Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с настоящим Федеральным законом, Федеральным законом от 1 декабря 2007 года № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (далее – Федеральный закон «О саморегулируемых организациях»), другими федеральными законами, а также принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами.

Статья 3. Аудиторская организация

1. Аудиторская организация – коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.
2. Коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов (далее – реестр аудиторов и аудиторских организаций), членом которой такая организация является.

3. Коммерческая организация, сведения о которой не внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций в течение трех месяцев с даты внесения записи о ней в Единый государственный реестр юридических лиц, не вправе использовать в своем наименовании слово «аудиторская», а также производные слова от слова «аудит».

Статья 4. Аудитор

1. Аудитор – физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.
2. Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций.
3. Аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним и аудиторской организацией, вправе участвовать в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг, предусмотренных статьей 1 настоящего Федерального закона.
4. Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать прочие услуги в соответствии со статьей 1 настоящего Федерального закона, если иное не предусмотрено настоящим Федеральным законом.

Статья 5. Обязательный аудит

1. Обязательный аудит проводится в случаях, если:
 - 1) организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
 - 2) организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, страховой организацией, обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, фондом, источником образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;
 - 3) объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 50 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 20 миллионов рублей. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели

могут быть снижены;

4) в иных случаях, установленных федеральными законами.

2. Обязательный аудит проводится ежегодно.

3. Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, а также консолидированной отчетности проводится только аудиторскими организациями.

4. Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, а также на проведение бухгалтерской (финансовой) отчетности государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия заключается по итогам размещения заказа путем проведения торгов в форме открытого конкурса в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21 июля 2005 года № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

Статья 6. Аудиторское заключение

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.

2. Аудиторское заключение должно содержать:

1) наименование «Аудиторское заключение»;

2) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);

3) сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения;

4) сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе: наименование организации, фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членами которой являются указанные аудиторская организация или индивидуальный аудитор, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций;

5) перечень бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении

которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена, распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской (финансовой) отчетности между аудируемым лицом и аудиторской организацией, индивидуальным аудитором;

6) сведения о работе, выполненной аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица (объем аудита);

7) мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности;

8) указание даты заключения.

3. Требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

4. Аудиторское заключение представляется аудиторской организацией, индивидуальным аудитором только аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

5. Заведомо ложное аудиторское заключение – аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе аудита. Заведомо ложным аудиторское заключение признается по решению суда.

Статья 7. Стандарты аудиторской деятельности и кодекс профессиональной этики аудиторов

1. Федеральные стандарты аудиторской деятельности:

1) определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулируют иные вопросы, предусмотренные настоящим Федеральным законом;

2) разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита;

3) являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

2. Стандарты саморегулируемой организации аудиторов:

1) определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным федеральными

стандартами аудиторской деятельности, если это обусловливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг;

2) не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности;

3) не должны создавать препятствия осуществлению аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности;

4) являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов.

3. Кодекс профессиональной этики аудиторов – свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности.

4. Каждая саморегулируемая организация аудиторов принимает одобренный советом по аудиторской деятельности кодекс профессиональной этики аудиторов. Саморегулируемая организация аудиторов вправе включить в принимаемый ею кодекс профессиональной этики аудиторов дополнительные требования.

Статья 8. Независимость аудиторских организаций, аудиторов

1. Аудит не может осуществляться:

1) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

3) аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителями (участниками), в отношении дочерних обществ, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников);

4) аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности физическим и юридическим лицам, в отношении этих лиц;

5) аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

6) аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов).

2. Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам за проведение аудита (в том числе обязательного) и оказание сопутствующих ему услуг определяются договорами оказания аудиторских услуг и не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате аудита.

3. Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы не вправе осуществлять действия, влекущие возникновение конфликта интересов или создающие угрозу возникновения такого конфликта. Для целей настоящего Федерального закона под конфликтом интересов понимается ситуация, при которой заинтересованность аудиторской организации, индивидуального аудитора может повлиять на мнение такой аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Случаи возникновения у аудиторской организации, индивидуального аудитора заинтересованности, которая приводит или может привести к конфликту интересов, а также меры по предотвращению или урегулированию конфликта интересов устанавливаются кодексом профессиональной этики аудиторов.

Статья 9. Аудиторская тайна

1. Аудиторскую тайну составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании

услуг, предусмотренных настоящим Федеральным законом, за исключением:

1) сведений, разглашенных самим лицом, которому оказывались услуги, предусмотренные настоящим Федеральным законом, либо с его согласия;

2) сведений о заключении с аудируемым лицом договора о проведении обязательного аудита;

3) сведений о величине оплаты аудиторских услуг.

2. Аудиторская организация и ее работники, индивидуальный аудитор и работники, с которыми им заключены трудовые договоры, обязаны сохранять аудиторскую тайну.

3. Аудиторская организация, индивидуальный аудитор не вправе передавать сведения и документы, составляющие аудиторскую тайну, третьим лицам либо разглашать эти сведения и содержание документов без предварительного письменного согласия лица, которому оказывались услуги, предусмотренные настоящим Федеральным законом, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Федеральным законом и другими федеральными законами.

4. Передача сведений и документов, составляющих аудиторскую тайну, третьим лицам в случаях и порядке, которые предусмотрены настоящим Федеральным законом и другими федеральными законами, не является нарушением аудиторской тайны.

5. Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности (далее – уполномоченный федеральный орган), и его работники, саморегулируемые организации аудиторов, их члены и работники, а также иные лица, получившие доступ к сведениям и документам, составляющим аудиторскую тайну, в соответствии с настоящим Федеральным законом и другими федеральными законами, обязаны обеспечить (сохранять) конфиденциальность таких сведений и документов.

6. В случае разглашения аудиторской тайны аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, саморегулируемой организацией аудиторов, а также иными лицами, получившими на основании настоящего Федерального закона и других федеральных законов доступ к аудиторской тайне, аудиторская организация, индивидуальный аудитор, а также лицо, которому оказывались услуги, предусмотренные настоящим Федеральным законом, вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Статья 10. Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов

1. Аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.
2. Аудиторская организация, аудитор обязаны:
 - 1) проходить внешний контроль качества работы, в том числе предоставлять всю необходимую для проверки документацию и информацию;
 - 2) участвовать в осуществлении саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других членов этой организации.
3. Предметом внешнего контроля качества работы является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.
4. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов.
5. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 4 статьи 5 настоящего Федерального закона, осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов, а также уполномоченный федеральный орган.
6. Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.
7. Саморегулируемая организация аудиторов в соответствии с принципами осуществления внешнего контроля качества работы и требованиями к его организации устанавливает правила организации и осуществления внешнего контроля качества работы своих членов, определяющие, в частности, формы внешнего контроля, сроки и периодичность проверок, в том числе проверок, осуществляемых членами саморегулируемой организации аудиторов в отношении других членов этой организации.
8. Плановая внешняя проверка качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора, за исключением аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит

бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 4 статьи 5 настоящего Федерального закона, осуществляется не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

9. Плановые внешние проверки качества работы каждой аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 4 статьи 5 настоящего Федерального закона, осуществляются:

- 1) саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является такая аудиторская организация, не реже одного раза в три года, но не чаще одного раза в год начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации в реестр аудиторов и аудиторских организаций;
- 2) уполномоченным федеральным органом не чаще одного раза в два года начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

10. Основанием для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора может являться поданная в саморегулируемую организацию аудиторов или уполномоченный федеральный орган жалоба на действия (бездействие) аудиторской организации, индивидуального аудитора, нарушающие требования настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также кодекса профессиональной этики аудиторов. Иные основания для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора устанавливаются законодательством Российской Федерации.

11. Уполномоченный федеральный орган обязан проинформировать саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой является проверенная аудиторская организация, о результатах проверки и решении, принятом в отношении указанной аудиторской организации.

Статья 11. Квалификационный аттестат аудитора

1. Квалификационный аттестат аудитора выдается при условии, что лицо, претендующее на его получение (далее – претендент):

- 1) сдало квалификационный экзамен;
- 2) имеет ко дню объявления результатов квалификационного экзамена стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы

должны приходиться на работу в аудиторской организации.

2. Проверка квалификации претендента осуществляется в форме квалификационного экзамена. Порядок проведения квалификационного экзамена, предусматривающий в том числе порядок участия претендента в квалификационном экзамене, круг вопросов, предлагаемых претенденту, а также порядок определения результатов квалификационного экзамена, устанавливается уполномоченным федеральным органом.

3. К квалификационному экзамену допускается претендент, получивший высшее образование в имеющем государственную аккредитацию образовательном учреждении высшего профессионального образования.

4. Квалификационный экзамен проводится единой аттестационной комиссией, которая создается совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом. Учредительные документы единой аттестационной комиссии, а также вносимые в них изменения до их утверждения согласовываются с уполномоченным федеральным органом. Деятельность единой аттестационной комиссии основывается на принципах независимости, объективности, открытости и прозрачности, самофинансирования.

5. За прием квалификационного экзамена с претендента взимается плата, размер и порядок взимания которой устанавливается единой аттестационной комиссией.

6. Решение об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора принимается в случае, если:

- 1) претендент не соответствует требованиям части 1 настоящей статьи;
- 2) после сдачи квалификационного экзамена обнаруживается несоответствие претендента требованию части 3 настоящей статьи.

7. Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия. Порядок выдачи квалификационного аттестата аудитора и его форма утверждаются уполномоченным федеральным органом.

8. Решение об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора может быть оспорено в суде.

9. Аудитор обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой он является. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается саморегулируемой организацией аудиторов для своих членов и не может быть менее 120 часов за три

последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год.

Статья 12. Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора

1. Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях:
 - 1) получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получения квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту, установленным статьей 11 настоящего Федерального закона;
 - 2) вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;
 - 3) несоблюдения аудитором требований статей 8 и 9 настоящего Федерального закона;
 - 4) систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований настоящего Федерального закона или федеральных стандартов аудиторской деятельности;
 - 5) подписания аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным;
 - 6) неучастия аудитора в осуществлении аудиторской деятельности (неосуществлении индивидуальным аудитором аудиторской деятельности) в течение двух последовательных календарных лет, за исключением:
 - а) лиц, являющихся членами постоянно действующих коллегиальных органов управления и членами коллегиальных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, лиц, осуществляющих функции единоличных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, а также лиц, исполняющих в саморегулируемых организациях аудиторов функции членов и работников специализированного органа внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов;
 - б) работников подразделений внутреннего контроля организаций, на которых возложены обязанности по проведению проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности данных организаций;
 - в) лиц, исполняющих обязанности единоличного исполнительного органа или являющихся членами коллегиального исполнительного органа аудиторских организаций;
 - г) иных лиц, предусмотренных другими федеральными законами;
 - 7) несоблюдения аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации, установленного статьей 11 настоящего Федерального закона, за исключением случая,

когда саморегулируемая организация аудиторов с одобрения совета по аудиторской деятельности признает уважительной причину несоблюдения указанного требования (например, тяжелая болезнь);

8) уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

2. Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудитор.

3. Решение саморегулируемой организации аудиторов об аннулировании квалификационного аттестата аудитора может быть оспорено в судебном порядке в течение трех месяцев со дня получения указанного решения.

4. Лицо, чей квалификационный аттестат аудитора аннулирован по основаниям, предусмотренным пунктами 1 (в части получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов), 3 – 5 части 1 настоящей статьи, не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

5. Лицо, чей квалификационный аттестат аудитора аннулирован по основаниям, предусмотренным пунктом 2 части 1 настоящей статьи, не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда.

Статья 13. Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора

1. При проведении аудита аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе:

1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита на основе федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, проводящей аудит;

2) исследовать в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также проверять фактическое наличие любого имущества, отраженного в этой документации;

3) получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим в ходе аудита вопросам;

4) отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в

аудиторском заключении в случаях:

- а) непредоставления аудируемым лицом всей необходимой документации;
- б) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
- 5) осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

2. При проведении аудита аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны:

- 1) предоставлять по требованию аудируемого лица обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов;
- 2) передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение аудируемому лицу, лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;
- 3) обеспечивать хранение документов (копий документов), получаемых и составляемых в ходе проведения аудита, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены;

4) исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

Статья 14. Права и обязанности аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг

1. При проведении аудита аудируемое лицо, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, вправе:

1) требовать и получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о членстве аудиторской организации, индивидуального аудитора в саморегулируемой организации аудиторов;

2) получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг;

3) осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

2. При проведении аудита аудируемое лицо, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, обязано:

1) содействовать аудиторской организации, индивидуальному аудитору в своевременном и полном проведении аудита, создавать для этого соответствующие условия, предоставлять необходимую информацию и документацию, давать по устному или письменному запросу аудиторской организации, индивидуального аудитора исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме, а также запрашивать необходимые для проведения аудита сведения у третьих лиц;

2) не предпринимать каких бы то ни было действий, направленных на сужение круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудита, а также на сокрытие (ограничение доступа) информации и документации, запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором. Наличие в запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для проведения аудита информации и документации сведений, содержащих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в их предоставлении;

3) своевременно оплачивать услуги аудиторской организации, индивидуального аудитора в соответствии с договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае, когда аудиторское заключение не согласуется с позицией аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг;

4) исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

Статья 15. Государственное регулирование аудиторской деятельности

1. *Функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган.*
2. *Функциями государственного регулирования аудиторской деятельности являются:*
 - 1) *выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;*
 - 2) *нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также принятие в пределах своей компетенции иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность и (или) предусмотренных настоящим Федеральным законом;*
 - 3) *ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;*
 - 4) *анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации;*
 - 5) *иные предусмотренные настоящим Федеральным законом функции.*
3. *Для осуществления функций, предусмотренных настоящим Федеральным законом, уполномоченный федеральный орган вправе запрашивать у саморегулируемых организаций аудиторов копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов и иную необходимую информацию и документацию.*

Статья 16. Совет по аудиторской деятельности

1. *В целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе создается совет по аудиторской деятельности.*
2. *Совет по аудиторской деятельности осуществляет следующие функции:*
 - 1) *рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности;*
 - 2) *рассматривает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом;*
 - 3) *одобряет порядок разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также кодекс*

профессиональной этики аудиторов;

4) оценивает деятельность саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов и при необходимости дает рекомендации по совершенствованию этой деятельности;

5) вносит на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления им внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;

6) рассматривает обращения и ходатайства саморегулируемых организаций аудиторов в сфере аудиторской деятельности и вносит соответствующие предложения на рассмотрение уполномоченного федерального органа;

7) осуществляет в соответствии с настоящим Федеральным законом и положением о совете по аудиторской деятельности иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

3. Для осуществления функций, предусмотренных частью 2 настоящей статьи, совет по аудиторской деятельности вправе запрашивать у саморегулируемых организаций аудиторов копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов и иную необходимую информацию и документацию.

4. Состав совета по аудиторской деятельности утверждается руководителем уполномоченного федерального органа.

5. В состав совета по аудиторской деятельности входят:

1) 10 представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Представители пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежат ротации один раз в три года не менее чем на 25 процентов их общего числа;

2) два представителя уполномоченного федерального органа;

3) по одному представителю от федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере развития предпринимательской деятельности, от федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по принятию нормативных правовых актов, контролю и надзору в сфере финансовых рынков, и от Центрального банка Российской Федерации;

4) два представителя от саморегулируемых организаций аудиторов, кандидатуры которых выдвигаются совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов. Представители саморегулируемых организаций аудиторов подлежат ротации один раз в год.

6. Членами совета по аудиторской деятельности не могут быть члены рабочего органа совета, за исключением представителей

уполномоченного федерального органа.

7. Председатель совета по аудиторской деятельности избирается на первом заседании совета из представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, входящих в состав совета.

8. Секретарем совета по аудиторской деятельности является представитель уполномоченного федерального органа из числа членов совета.

9. Заседания совета по аудиторской деятельности созываются председателем совета по мере необходимости, но не реже одного раза в три месяца. Заседание совета по аудиторской деятельности считается правомочным, если на нем присутствуют не менее двух третей членов совета.

10. Решения совета по аудиторской деятельности принимаются простым большинством голосов членов совета, участвующих в его заседании.

11. В целях подготовки решений совета по аудиторской деятельности создается его рабочий орган.

12. Состав рабочего органа совета по аудиторской деятельности и его численность утверждаются уполномоченным федеральным органом.

13. В состав рабочего органа совета по аудиторской деятельности входят руководители постоянно действующих коллегиальных органов управления и другие представители всех саморегулируемых организаций аудиторов, руководитель единой аттестационной комиссии, создаваемой в соответствии с настоящим Федеральным законом, представители уполномоченного федерального органа, а также представители научной и педагогической общественности.

14. Число представителей саморегулируемых организаций аудиторов в рабочем органе совета по аудиторской деятельности должно составлять не менее 70 процентов общего числа членов рабочего органа совета.

15. Состав рабочего органа совета по аудиторской деятельности (за исключением руководителей постоянно действующих коллегиальных органов управления саморегулируемых организаций аудиторов, представителей уполномоченного федерального органа, руководителя единой аттестационной комиссии, создаваемой в соответствии с настоящим Федеральным законом) подлежит ротации один раз в три года не менее чем на 30 процентов общего числа членов рабочего органа совета, за исключением руководителей постоянно действующих коллегиальных органов управления саморегулируемых организаций аудиторов, представителей уполномоченного федерального органа, руководителя единой аттестационной комиссии, создаваемой в соответствии с настоящим Федеральным законом.

16. Сведения о деятельности совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа должны быть открытыми и общедоступными.
17. Положение о совете по аудиторской деятельности и положение о рабочем органе совета по аудиторской деятельности утверждаются уполномоченным федеральным органом. Регламент совета по аудиторской деятельности и регламент рабочего органа совета по аудиторской деятельности утверждаются советом по аудиторской деятельности.

Статья 17. Саморегулируемая организация аудиторов

1. Саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.
2. Некоммерческая организация приобретает статус саморегулируемой организации аудиторов с даты ее включения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов.
3. Некоммерческая организация включается в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов при условии соответствия ее следующим требованиям:
 - 1) объединения в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций, соответствующих установленным настоящим Федеральным законом требованиям к членству в такой организации;
 - 2) наличия утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации аудиторов и принятого кодекса профессиональной этики аудиторов;
 - 3) обеспечения саморегулируемой организацией аудиторов дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда (компенсационных фондов) саморегулируемой организации аудиторов.
4. Для осуществления деятельности в качестве саморегулируемой организации аудиторов некоммерческой организацией должны быть созданы специализированные органы, осуществляющие контроль за соблюдением членами саморегулируемой организации аудиторов требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов и рассмотрение дел о применении в отношении

членов саморегулируемой организации аудиторов мер дисциплинарного воздействия.

5. Саморегулируемая организация аудиторов наряду с функциями, установленными Федеральным законом «О саморегулируемых организациях», разрабатывает и утверждает стандарты саморегулируемой организации аудиторов, принимает кодекс профессиональной этики аудиторов, разрабатывает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности, участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации.

6. Саморегулируемая организация аудиторов наряду с правами, установленными Федеральным законом «О саморегулируемых организациях», имеет право устанавливать в отношении аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, которые являются ее членами, дополнительные к требованиям, предусмотренным настоящим Федеральным законом, требования, обеспечивающие их ответственность при осуществлении аудиторской деятельности, разрабатывать и устанавливать дополнительные к мерам, предусмотренным настоящим Федеральным законом, меры дисциплинарного воздействия на ее членов за нарушение ими требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, организовывать профессиональное обучение лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью.

7. Саморегулируемая организация аудиторов наряду с исполнением обязанностей, установленных Федеральным законом «О саморегулируемых организациях»:

- 1) участвует в установленном порядке в создании, включая финансирование, и деятельности единой аттестационной комиссии, предусмотренной настоящим Федеральным законом;
- 2) сообщает в уполномоченный федеральный орган об изменениях в сведениях о саморегулируемой организации аудиторов для внесения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов, а также о возникшем несоответствии саморегулируемой организации аудиторов требованиям, установленным частью 3 настоящей статьи, не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем возникновения соответственно указанных изменений в сведениях или несоответствия;
- 3) сообщает в уполномоченный федеральный орган о дополнительных к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, требованиях, предусмотренных саморегулируемой организацией аудиторов в

- своих стандартах, а также о дополнительных нормах профессиональной этики, включенных в принятый ею кодекс профессиональной этики аудиторов, в порядке, сроки и по форме, которые определяются уполномоченным федеральным органом;
- 4) представляет в уполномоченный федеральный орган отчет об исполнении саморегулируемой организацией аудиторов, ее членом или членами требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, в порядке, сроки и по форме, которые определяются уполномоченным федеральным органом;
- 5) подтверждает соблюдение аудиторами, являющимися членами этой саморегулируемой организации аудиторов, требования об обучении по программам повышения квалификации;
- 6) не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за днем получения письменного запроса, представляет в уполномоченный федеральный орган и совет по аудиторской деятельности по их запросам копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов;
- 7) оказывает содействие представителям совета по аудиторской деятельности в ознакомлении с деятельностью саморегулируемой организации аудиторов.
8. Представители уполномоченного федерального органа и совета по аудиторской деятельности вправе присутствовать на собраниях (заседаниях) органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов, а также на иных проводимых ею мероприятиях.
9. Саморегулируемая организация аудиторов не может являться членом другой саморегулируемой организации аудиторов.
10. В случае, если членами саморегулируемой организации аудиторов являются физические лица и (или) организации, не являющиеся соответственно аудиторами и аудиторскими организациями, в деятельности органов управления такой организации должна быть обеспечена независимость аудиторов и аудиторских организаций при осуществлении ими функций, непосредственно связанных с аудиторской деятельностью.
11. Члены постоянно действующего коллегиального органа управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов могут совмещать исполнение этих функций с аудиторской деятельностью (с участием в аудиторской деятельности).
12. Независимые члены постоянно действующего коллегиального органа управления саморегулируемой организации аудиторов должны составлять не менее одной пятой числа членов этого органа.
13. Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой)

отчетности саморегулируемой организации аудиторов должен проводиться аудиторской организацией, являющейся членом другой саморегулируемой организации аудиторов.

14. Формирование компенсационного фонда (компенсационных фондов) саморегулируемой организации аудиторов и размещение средств такого фонда (таких фондов) осуществляются в порядке, установленном Федеральным законом «О саморегулируемых организациях».

Статья 18. Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов

1. Саморегулируемая организация аудиторов устанавливает требования к членству в ней аудиторских организаций, аудиторов, которые должны быть едиными соответственно для всех аудиторских организаций – членов саморегулируемой организации аудиторов и аудиторов – членов саморегулируемой организации аудиторов и не должны противоречить требованиям, предусмотренным частями 2 и 3 настоящей статьи.

2. Требованиями к членству аудиторских организаций в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие требования:

- 1) коммерческая организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия;
- 2) численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех;
- 3) доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51 процента;
- 4) численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50 процентов состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом коммерческой организации, а также индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, должны быть аудиторами. В случае, если полномочия исполнительного органа коммерческой организации переданы по договору другой коммерческой организации, последняя должна быть аудиторской организацией;
- 5) безупречная деловая репутация;
- 6) наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего

контроля качества работы;

7) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

8) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

3. Требованиями к членству аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие требования:

1) наличие квалификационного аттестата аудитора;

2) безупречная деловая (профессиональная) репутация;

3) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

4) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

4. Аудиторская организация, аудитор могут являться членами только одной саморегулируемой организации аудиторов.

5. Для вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов в качестве аудиторской организации коммерческая организация подает в саморегулируемую организацию аудиторов заявление о вступлении, а также представляет следующие документы:

1) учредительные документы;

2) документ, подтверждающий внесение записи о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц;

3) список аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами;

4) список членов коллегиального исполнительного органа коммерческой организации с указанием тех из них, кто является аудитором, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающая, что индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудитором, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающая, что другая коммерческая организация, которой переданы по договору полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудиторской организацией;

5) список учредителей (участников) коммерческой организации, являющихся аудиторами и аудиторскими организациями, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами и аудиторскими организациями, а также документами, подтверждающими размеры долей

указанных лиц в уставном (складочном) капитале коммерческой организации;

6) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую репутацию коммерческой организации, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций и которые не являются учредителями (участниками) данной коммерческой организации, не входят в состав ее органов управления и не состоят в трудовых отношениях с ней;

7) один экземпляр утвержденных правил осуществления внутреннего контроля качества работы;

8) иные документы, предусмотренные правилами приема коммерческих организаций в члены саморегулируемой организации аудиторов.

6. Для вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов в качестве аудитора физическое лицо подает в саморегулируемую организацию аудиторов заявление с указанием фамилии, имени, отчества, реквизитов документа, удостоверяющего личность, адреса места жительства (регистрации), а также представляет следующие документы:

1) квалификационный аттестат аудитора;

2) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию физического лица, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций;

3) справку об отсутствии неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики, а также за преступления средней тяжести, тяжкие и особо тяжкие преступления;

4) документ, подтверждающий внесение записи об индивидуальном предпринимателе в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, – для физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем;

5) иные документы, предусмотренные правилами приема физических лиц в члены саморегулируемой организации аудиторов.

7. В саморегулируемую организацию аудиторов представляются оригиналы документов или их надлежащим образом заверенные копии. Оригиналы учредительных документов, квалификационных аттестатов аудитора, документов, подтверждающих внесение записей о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц и об индивидуальном предпринимателе в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, принимаются саморегулируемой организацией аудиторов для ознакомления и возвращаются представившему их лицу. В саморегулируемой организации аудиторов в этом случае

сохраняются копии документов, заверенные уполномоченным лицом этой саморегулируемой организации аудиторов. Правилами приема в члены саморегулируемой организации аудиторов может быть установлено требование о представлении надлежаще заверенных переводов на русский язык документов, исполненных полностью или в какой-либо их части на иностранном языке.

8. Саморегулируемая организация аудиторов в течение 30 рабочих дней со дня, следующего за днем представления указанных в настоящей статье документов, принимает решение о приеме либо об отказе в приеме в члены данной саморегулируемой организации аудиторов.

9. Решение саморегулируемой организации аудиторов о приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов вступает в силу со дня уплаты взноса (взносов) в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов, а также взносов, установленных саморегулируемой организацией аудиторов при приеме в ее члены.

10. В случае неуплаты взносов, указанных в части 9 настоящей статьи, в течение 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов, такое решение признается саморегулируемой организацией аудиторов недействительным.

11. Физическое лицо, в отношении которого решение о принятии в члены саморегулируемой организации аудиторов признано недействительным, вправе снова подать в установленном настоящей статьей порядке документы для приема в члены саморегулируемой организации аудиторов при условии, что со дня выдачи ему квалификационного аттестата аудитора либо со дня завершения прохождения им обучения по программам повышения квалификации, установленного статьей 11 настоящего Федерального закона, не прошло одного года.

12. Основанием для принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения об отказе в приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов является:

- 1) несоответствие лица требованиям настоящей статьи и требованиям к членству, утвержденным саморегулируемой организацией аудиторов;
- 2) представление документов, не соответствующих требованиям, установленным настоящей статьей;
- 3) установление недостоверности сведений, содержащихся в документах, представленных в саморегулируемую организацию аудиторов;
- 4) обнаружение после выдачи физическому лицу квалификационного аттестата аудитора обстоятельств, препятствовавших такой выдаче;
- 5) прекращение членства аудиторской организации, аудитора в

данной или иной саморегулируемой организации аудиторов (за исключением прекращения членства по основаниям, предусмотренным пунктами 1, 4, 8 части 15 настоящей статьи), если со дня принятия решения о прекращении членства прошло менее трех лет.

13. Решение саморегулируемой организации аудиторов об отказе в приеме в ее члены должно быть сообщено в письменной форме не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем принятия данного решения.

14. Решение об отказе в приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов может быть оспорено в судебном порядке.

15. Основанием для прекращения членства в саморегулируемой организации аудиторов является:

1) заявление аудиторской организации или аудитора в письменной форме о выходе из членов саморегулируемой организации аудиторов;

2) решение саморегулируемой организации аудиторов об исключении из ее членов аудиторской организации или аудитора в качестве меры дисциплинарного воздействия;

3) выявление недостоверных сведений в документах, представленных для приема в члены саморегулируемой организации аудиторов;

4) реорганизация аудиторской организации, за исключением случая реорганизации в форме присоединения;

5) ликвидация аудиторской организации;

6) аннулирование квалификационного аттестата аудитора;

7) признание аудиторского заключения заведомо ложным;

8) исключение сведений о саморегулируемой организации аудиторов из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов;

9) другие основания, предусмотренные федеральными законами.

16. Членство аудитора в саморегулируемой организации аудиторов считается прекращенным с даты принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения о прекращении такого членства.

17. Членство аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов считается прекращенным с даты ликвидации или реорганизации аудиторской организации либо с даты принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения о прекращении такого членства.

18. В случае, если сведения о саморегулируемой организации аудиторов исключены из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, членство аудиторской организации, аудитора в такой саморегулируемой организации аудиторов считается прекращенным с даты исключения этих

аудиторских организаций, аудитора уполномоченным федеральным органом из контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций.

19. Саморегулируемая организация аудиторов не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем прекращения членства аудиторской организации, аудитора в этой саморегулируемой организации аудиторов, уведомляет в письменной форме:

- 1) лицо, членство которого в саморегулируемой организации аудиторов прекращено;
- 2) аудиторскую организацию, работником которой на основании трудового договора является аудитор, членство которого в саморегулируемой организации аудиторов прекращено;
- 3) иные саморегулируемые организации аудиторов, за исключением случая прекращения членства по заявлению аудиторской организации, аудитора.

Статья 19. Ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций

1. Реестр аудиторов и аудиторских организаций – систематизированный перечень аудиторов и аудиторских организаций. Контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций – свод реестров аудиторов и аудиторских организаций.

2. Ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций осуществляется саморегулируемыми организациями аудиторов в отношении своих членов. Ведение контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций осуществляется уполномоченным федеральным органом.

3. Порядок ведения реестра аудиторов и аудиторских организаций и контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций, а также перечень включаемых в них сведений устанавливаются уполномоченным федеральным органом.

4. Реестр аудиторов и аудиторских организаций и контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций ведутся на бумажном и электронном носителях. При несоответствии между записями на бумажном носителе и электронном носителе приоритет имеют записи на бумажном носителе.

5. Сведения, содержащиеся в реестре аудиторов и аудиторских организаций, являются открытыми и общедоступными. Указанные сведения представляются саморегулируемой организацией аудиторов по письменному запросу заинтересованного лица не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за днем получения письменного запроса.

6. Сведения о члене саморегулируемой организации аудиторов должны быть внесены саморегулируемой организацией аудиторов

в реестр аудиторов и аудиторских организаций не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем вступления в силу решения о приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов.

7. Саморегулируемая организация аудиторов не вправе:

- 1) выдвигать какие-либо требования или условия при внесении в реестр аудиторов и аудиторских организаций сведений о лице, решение о приеме которого в члены этой саморегулируемой организации аудиторов вступило в силу;
- 2) взимать плату за внесение сведений в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

8. Аудиторская организация, аудитор обязаны в письменной форме уведомлять саморегулируемую организацию аудиторов, членами которой они являются, о всех изменениях содержащихся в реестре аудиторов и аудиторских организаций сведений в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за днем возникновения таких изменений.

9. Сведения о прекращении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов должны быть внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем

прекращения членства.

10. Саморегулируемая организация аудиторов обязана в течение семи рабочих дней со дня, следующего за днем внесения сведений об аудиторской организации, аудиторе в реестр аудиторов и аудиторских организаций, а также со дня, следующего за днем внесения изменений в содержащиеся в реестре аудиторов и аудиторских организаций сведения об аудиторской организации, аудиторе, передавать соответствующую информацию в уполномоченный федеральный орган для внесения в контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций, а также раскрывать такую информацию.

11. Уполномоченный федеральный орган в течение пяти рабочих дней со дня, следующего за днем получения указанной в части 10 настоящей статьи информации, вносит соответствующие сведения или изменения в сведения в контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций.

12. Саморегулируемая организация аудиторов ведет реестр аудиторов и аудиторских организаций в отношении своих членов, отвечающих требованиям статей 3 и 4 настоящего Федерального закона, начиная со дня внесения сведений о ней в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов в порядке, установленном настоящей статьей.

Статья 20. Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов

1. В отношении члена саморегулируемой организации аудиторов, допустившего нарушение требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, саморегулируемая организация аудиторов может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

- 1) вынести предписание, обязывающее члена саморегулируемой организации аудиторов устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;
- 2) вынести члену саморегулируемой организации аудиторов предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;
- 3) наложить штраф на члена саморегулируемой организации аудиторов;
- 4) принять решение о приостановлении членства аудиторской

организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов на срок до устранения ими выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;

5) принять решение об исключении аудиторской организации, аудитора из членов саморегулируемой организации аудиторов;

6) применить иные установленные внутренними документами саморегулируемой организации аудиторов меры.

2. Меры дисциплинарного воздействия применяются саморегулируемой организацией аудиторов в порядке, установленном Федеральным законом «О саморегулируемых организациях».

3. Аудитор, в отношении которого принято решение о приостановлении его членства в саморегулируемой организации аудиторов, в течение всего срока действия такого решения не вправе:

1) участвовать в осуществлении аудиторской деятельности;

2) давать рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию лицам, желающим вступить в члены саморегулируемой организации аудиторов;

3) участвовать в работе выборных и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов.

4. Аудиторская организация, индивидуальный аудитор, в отношении которых принято решение о приостановлении их членства в саморегулируемой организации аудиторов, в течение всего срока действия такого решения не вправе:

1) заключать договоры оказания аудиторских услуг;

2) вносить влекущие увеличение обязательств аудиторской организации, индивидуального аудитора изменения в договоры оказания аудиторских услуг, заключенные до принятия саморегулируемой организацией аудиторов указанного решения.

5. Не менее чем за семь рабочих дней до истечения срока, на который приостановлено членство аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов, саморегулируемая организация аудиторов принимает решение о восстановлении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов либо об их исключении из членов саморегулируемой организации аудиторов.

6. В отношении аудиторской организации, допустившей нарушение требований настоящего Федерального закона, федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, уполномоченный федеральный орган может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

- 1) вынести предписание, обязывающее аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам внешней проверки качества ее работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;
- 2) вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований настоящего Федерального закона, федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;
- 3) направить саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание о приостановлении членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов;
- 4) направить саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание об исключении аудиторской организации из саморегулируемой организации аудиторов.

Статья 21. Ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов

1. Ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов осуществляется уполномоченным федеральным органом.
2. Для внесения сведений о некоммерческой организации, соответствующей установленным статьей 17 настоящего Федерального закона требованиям, в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов некоммерческая организация подает в уполномоченный федеральный орган заявление, а также представляет следующие документы:
 - 1) копию свидетельства о государственной регистрации некоммерческой организации;
 - 2) копию устава некоммерческой организации;
 - 3) перечень членов некоммерческой организации – физических лиц, соответствующих требованиям к членству в саморегулируемой организации аудиторов;
 - 4) перечень членов некоммерческой организации – коммерческих организаций, соответствующих требованиям к членству в саморегулируемой организации аудиторов;
 - 5) заверенные некоммерческой организацией копии документов, подтверждающих государственную регистрацию ее членов – юридических лиц;
 - 6) копию утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации аудиторов;
 - 7) копию решения (решений) некоммерческой организации об

утверждении стандартов саморегулируемой организации аудиторов и копии таких стандартов (при наличии);

8) копию решения некоммерческой организации о принятии одобренного советом по аудиторской деятельности кодекса профессиональной этики аудиторов и копию такого кодекса;

9) копии документов, подтверждающих создание некоммерческой организацией специализированных органов, предусмотренных Федеральным законом «О саморегулируемых организациях», копии положений о таких органах и копии документов о составе участвующих в их работе лиц;

10) заверенные некоммерческой организацией копии документов, подтверждающих наличие компенсационного фонда (компенсационных фондов), создание которого (которых) предусмотрено настоящим Федеральным законом.

3. Уполномоченный федеральный орган в течение 40 рабочих дней со дня, следующего за днем получения указанных в части 2 настоящей статьи документов, рассматривает и проверяет сведения о некоммерческой организации. Не позднее пяти рабочих дней после дня окончания рассмотрения и проверки документов, указанных в части 2 настоящей статьи, уполномоченный федеральный орган вносит сведения о некоммерческой организации в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов или принимает решение об отказе во внесении сведений о некоммерческой организации в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов.

4. Основанием для принятия решения об отказе во внесении сведений о некоммерческой организации в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов является:

1) несоответствие некоммерческой организации требованиям, предусмотренным частью 3 статьи 17 настоящего Федерального закона;

2) представление некоммерческой организацией документов, не соответствующих установленным настоящим Федеральным законом требованиям;

3) непредставление предусмотренных частью 2 настоящей статьи документов;

4) представление некоммерческой организацией документов, содержащих недостоверную информацию;

5) исключение из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов по основаниям, предусмотренным пунктами 3 – 6 части 5 настоящей статьи, при условии, что с момента исключения прошло менее одного года.

5. Основанием для исключения уполномоченным федеральным органом сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций

аудиторов является:

- 1) заявление саморегулируемой организации аудиторов об исключении сведений о ней из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов;
- 2) ликвидация или реорганизация некоммерческой организации;
- 3) выявление недостоверных сведений в документах, представленных некоммерческой организацией в соответствии с частью 2 настоящей статьи;
- 4) отказ саморегулируемой организации аудиторов от участия в установленном порядке в создании, включая финансирование, и деятельности единой аттестационной комиссии, предусмотренной настоящим Федеральным законом;
- 5) неоднократное невыполнение саморегулируемой организацией аудиторов в течение одного календарного года требований настоящего Федерального закона и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов о ведении реестра аудиторов и аудиторских организаций, в том числе требования о передаче соответствующей информации в уполномоченный федеральный орган для ведения контрольного экземпляра такого реестра;
- 6) вступившее в законную силу решение суда об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов.

6. Основанием для обращения уполномоченного федерального органа в арбитражный суд с заявлением об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов является:

- 1) выявление по результатам проверки несоответствия саморегулируемой организации аудиторов требованиям, предусмотренным частью 3 статьи 17 настоящего Федерального закона;
- 2) выявление по результатам проверки саморегулируемой организации аудиторов, проведенной уполномоченным федеральным органом, несоответствия деятельности саморегулируемой организации аудиторов требованиям законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- 3) неисполнение и (или) несоблюдение сроков исполнения саморегулируемой организацией аудиторов предусмотренных настоящим Федеральным законом обязательных для исполнения предписаний уполномоченного федерального органа.

7. Со дня принятия судом к производству заявления уполномоченного федерального органа об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов до дня вступления в законную силу решения суда саморегулируемая организация

аудиторов не вправе принимать аудиторские организации, аудиторов в свои члены.

8. В случае, предусмотренном частью 7 настоящей статьи, либо в случае исключения сведений о саморегулируемой организации аудиторов из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов аудиторские организации, аудиторы, являющиеся членами такой саморегулируемой организации, вправе вступать в члены иной саморегулируемой организации аудиторов.

9. В течение 60 рабочих дней со дня, следующего за днем исключения сведений о саморегулируемой организации аудиторов из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, аудиторские организации, аудиторы, являвшиеся членами этой саморегулируемой организации и не вступившие в члены иной саморегулируемой организации аудиторов, осуществляют аудиторскую деятельность в порядке, установленном настоящим Федеральным законом, при этом аудиторские организации, индивидуальные аудиторы не вправе заключать договоры оказания аудиторских услуг.

10. По истечении срока, установленного частью 9 настоящей статьи, сведения об аудиторских организациях, аудиторах, не вступивших в члены иной саморегулируемой организации аудиторов, исключаются уполномоченным федеральным органом из контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций.

11. В случае, если в течение срока, предусмотренного частью 7 настоящей статьи, все члены саморегулируемой организации прекратили членство в ней, по обращению уполномоченного федерального органа судом принимается решение о ликвидации такой саморегулируемой организации аудиторов и назначении ликвидатора или ликвидационной комиссии.

Статья 22. Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов

1. Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов осуществляет уполномоченный федеральный орган.

2. Предметом государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов является соблюдение саморегулируемыми организациями аудиторов требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность.

3. Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов осуществляется в

форме плановых и внеплановых проверок.

4. Плановая проверка саморегулируемой организации аудиторов осуществляется не чаще одного раза в два года в соответствии с планом проверок, утверждаемым уполномоченным федеральным органом.

5. Основанием для осуществления внеплановой проверки саморегулируемой организации аудиторов может являться поданная в уполномоченный федеральный орган жалоба на действия (бездействие) саморегулируемой организации аудиторов, нарушающие требования законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность. Указанная жалоба может быть подана в уполномоченный федеральный орган аудиторской организацией, аудитором, а также федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, Центральным банком Российской Федерации, другими саморегулируемыми организациями аудиторов, общественными объединениями, иными лицами в случаях, предусмотренных другими федеральными законами. Иные основания для осуществления внеплановой проверки уполномоченным федеральным органом саморегулируемой организации аудиторов устанавливаются законодательством Российской Федерации.

6. Порядок назначения и осуществления проверки саморегулируемой организации аудиторов, программа проверки, а также порядок оформления ее результатов устанавливаются уполномоченным федеральным органом.

7. Руководитель проверяемой саморегулируемой организации аудиторов вправе обжаловать действия (бездействие) должностных лиц, осуществляющих проверку, руководителю уполномоченного федерального органа в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за днем совершения действия (бездействия).

8. В случае выявления нарушений саморегулируемой организацией аудиторов требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность, уполномоченный федеральный орган по результатам проверки может применить следующие меры воздействия:

1) вынести предписание, обязывающее саморегулируемую организацию аудиторов устранить выявленные по результатам такой проверки нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность;

3) вынести решение об исключении сведений о некоммерческой

организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов по основаниям, предусмотренным пунктами 3 – 5 части 5 статьи 21 настоящего Федерального закона;

4) обратиться в арбитражный суд с заявлением об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов.

9. Уполномоченный федеральный орган в течение трех рабочих дней со дня, следующего за днем принятия соответствующего решения по результатам проверки саморегулируемой организации аудиторов, обязан сообщить ей в письменной форме о принятом в отношении ее решении. О результатах проведенной уполномоченным федеральным органом проверки саморегулируемой организации аудиторов и о принятом решении уполномоченный федеральный орган обязан проинформировать совет по аудиторской деятельности на его ближайшем заседании.

10. Саморегулируемая организация аудиторов в течение трех рабочих дней после дня истечения срока, установленного уполномоченным федеральным органом для устранения нарушения, должна проинформировать в письменной форме уполномоченный федеральный орган, а также совет по аудиторской деятельности об устранении выявленных нарушений на его ближайшем заседании.

Статья 23. Заключительные положения

1. До 1 января 2010 года:

1) аудиторские организации, аудиторы обязаны выполнить установленные настоящим Федеральным законом требования к членству в саморегулируемых организациях аудиторов, кроме того, аудиторские организации должны также привести свои учредительные документы в соответствие с требованиями настоящего Федерального закона;

2) аудиторские организации, индивидуальные аудиторы, имеющие лицензии на осуществление аудиторской деятельности, срок действия которых не истек, вправе осуществлять аудиторскую деятельность;

3) аудиторские организации, индивидуальные аудиторы, имеющие лицензии на осуществление аудиторской деятельности, срок действия которых истекает в период с 1 января 2009 года до 1 января 2010 года, вправе осуществлять аудиторскую деятельность без переоформления документа, подтверждающего наличие лицензии;

4) аудиторы, не выполнившие установленное настоящим Федеральным законом требование к членству в саморегулируемых организациях аудиторов, вправе участвовать в аудиторской

деятельности (осуществлять аудиторскую деятельность);

5) профессиональные аудиторские объединения, аккредитованные до дня вступления в силу настоящего Федерального закона и приведшие учредительные документы в соответствие с установленными настоящим Федеральным законом требованиями к саморегулируемым организациям аудиторов, имеют право подать в установленном порядке в уполномоченный федеральный орган заявление о внесении сведений о них в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов.

2. С 1 января 2010 года лицензии на осуществление аудиторской деятельности утрачивают силу и аудиторские организации, индивидуальные аудиторы, не вступившие в саморегулируемые организации аудиторов, не вправе проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги.

3. До 1 января 2010 года в порядке, установленном до дня вступления в силу настоящего Федерального закона, осуществляются:

1) лицензионный контроль в соответствии с Федеральным законом от 8 августа 2001 года № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»;

2) внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, не являющихся членами саморегулируемых организаций аудиторов;

3) подтверждение соблюдения аудиторами требования об обучении по программам повышения квалификации.

4. Со дня вступления в силу частей 1 – 8 статьи 11 настоящего Федерального закона аудиторы, имеющие действительные квалификационные аттестаты аудитора, выданные до этого дня, вправе:

1) участвовать в аудиторской деятельности (осуществлять аудиторскую деятельность) в соответствии с типом имеющегося у них квалификационного аттестата аудитора, за исключением участия в аудиторской деятельности (осуществления аудиторской деятельности), предусмотренной частью 3 статьи 5 настоящего Федерального закона;

2) до 1 января 2013 года сдавать квалификационный экзамен, предусмотренный настоящим Федеральным законом, в упрощенном порядке. Упрощенный порядок сдачи квалификационного экзамена для указанных лиц устанавливается уполномоченным федеральным органом. При этом в отношении указанных лиц не применяется установленное пунктом 2 части 1 статьи 11 настоящего Федерального закона требование о том, что не менее двух лет из последних трех лет стажа работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, должны приходиться на работу в аудиторской

организации.

5. До 1 января 2013 года организации и физические лица при вступлении в члены саморегулируемой организации аудиторов вправе представлять в саморегулируемые организации аудиторов рекомендации не менее трех аудиторов, имеющих действительный квалификационный аттестат аудитора, выданный до дня вступления в силу настоящего Федерального закона, но не позднее чем за три года до дачи рекомендаций, подтверждающих безупречную деловую (профессиональную) репутацию претендента.

6. Реестр аудиторов и аудиторских организаций подлежит опубликованию саморегулируемыми организациями аудиторов, сведения о которых внесены в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов до 1 января 2010 года, на их официальных сайтах в сети Интернет не позднее 1 февраля 2010 года.

7. Контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций подлежит опубликованию уполномоченным федеральным органом на его официальном сайте в сети Интернет не позднее 1 марта 2010 года.

8. До создания совета по аудиторской деятельности, предусмотренного настоящим Федеральным законом, его функции исполняет совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе, созданный до дня вступления в силу настоящего Федерального закона.

9. До утверждения уполномоченным федеральным органом федеральных стандартов аудиторской деятельности, предусмотренных настоящим Федеральным законом, обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников являются федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные до дня вступления в силу настоящего Федерального закона.

10. До одобрения советом по аудиторской деятельности, создаваемым в соответствии с настоящим Федеральным законом, кодекса профессиональной этики аудиторов, предусмотренного настоящим Федеральным законом, обязательным для аудиторских организаций, аудиторов является кодекс этики аудиторов России, одобренный советом по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе, созданным до дня вступления в силу настоящего Федерального закона.

Статья 24. О внесении изменения в Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности»

Внести в абзац первый пункта 5.2 статьи 18 Федерального закона

от 8 августа 2001 года № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, № 33, ст. 3430; 2002, № 11, ст. 1020; 2005, № 27, ст. 2719; 2006, № 1, ст. 11; № 31, ст. 3455; 2007, № 1, ст. 15; № 30, ст. 3749, 3750; № 46, ст. 5554; 2008, № 29, ст. 3413; № 30, ст. 3604) изменение, заменив слова «С 1 января 2009 года» словами «С 1 января 2010 года».

**Статья 25. О признании утратившими силу отдельных
законодательных актов (положений законодательных актов)
Российской Федерации**

1. Признать утратившими силу со дня вступления в силу настоящего Федерального закона:

- 1) статьи 1 – 14, 17, 18, 20 – 22 Федерального закона от 7 августа 2001 года № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, № 33, ст. 3422);
- 2) пункты 1 – 6, 8, 9, 11 и 12 статьи 1 Федерального закона от 14 декабря 2001 года № 164-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, № 51, ст. 4829);
- 3) статью 3 Федерального закона от 30 декабря 2004 года № 219-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О кредитных историях» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2005, № 1, ст. 45);
- 4) статью 23 Федерального закона от 2 февраля 2006 года № 19-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2006, № 6, ст. 636);
- 5) пункты 1 и 2 статьи 4 Федерального закона от 3 ноября 2006 года № 183-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О сельскохозяйственной кооперации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2006, № 45, ст. 4635).

2. Признать утратившими силу с 1 января 2010 года:

- 1) пункт 3 статьи 15, статьи 16 и 19 Федерального закона от 7 августа 2001 года № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, № 33, ст. 3422);

2) пункт 10 статьи 1 Федерального закона от 14 декабря 2001 года № 164-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, № 51, ст. 4829);

3) пункт 3 статьи 4 Федерального закона от 3 ноября 2006 года № 183-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О сельскохозяйственной кооперации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2006, № 45, ст. 4635).

3. Признать утратившими силу с 1 января 2011 года:

1) Федеральный закон от 7 августа 2001 года № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, № 33, ст. 3422);

2) пункт 7 статьи 1 Федерального закона от 14 декабря 2001 года № 164-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, № 51, ст. 4829).

Статья 26. Вступление в силу настоящего Федерального закона

1. Настоящий Федеральный закон вступает в силу с 1 января 2009 года, за исключением частей 1 – 9 статьи 11, статей 12 и 16 настоящего Федерального закона.

2. Части 1 – 8 статьи 11 настоящего Федерального закона вступают в силу с 1 января 2011 года.

3. Часть 9 статьи 11, статьи 12 и 16 настоящего Федерального закона вступают в силу с 1 января 2010 года.

Президент
Российской Федерации

Д. МЕДВЕДЕВ

Москва, Кремль
30 декабря 2008 года
№ 307-ФЗ

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ ПРАВИТЕЛЬСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ от 23
сентября 2002 г. № 696 «ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ФЕДЕРАЛЬНЫХ ПРАВИЛ
(СТАНДАРТОВ) АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»**

(редакция от 19.11.2008)

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» Правительство Российской Федерации постановляет:

Утвердить прилагаемые федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности.

Председатель Правительства
Российской Федерации

М. КАСЬЯНОВ

**ФЕДЕРАЛЬНЫЕ ПРАВИЛА (СТАНДАРТЫ) АУДИТОРСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

*Утверждены
Постановлением Правительства
Российской Федерации
от 23 сентября 2002 г. № 696*

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 1. ЦЕЛЬ И ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые цели и основные принципы проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности (далее именуется – аудит), которые аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются – аудитор) обязаны соблюдать.

Цель аудита

2. Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях.

Несмотря на то, что мнение аудитора может способствовать росту доверия к финансовой (бухгалтерской) отчетности, пользователь не должен принимать данное мнение ни как выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством данного лица.

Абзац исключен. – Постановление Правительства РФ от 07.10.2004 № 532.

Общие принципы аудита

3. При выполнении своих профессиональных обязанностей аудитор должен руководствоваться нормами, установленными профессиональными аудиторскими объединениями, членом которых он является (профессиональными стандартами), а также следующими этическими принципами:

независимость;
честность;

объективность;
профессиональная компетентность и добросовестность;
конфиденциальность;
профессиональное поведение.

4. Аудитор в ходе планирования и проведения аудита должен проявлять профессиональный скептицизм и понимать, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений. Профессиональный скептицизм следует проявлять в ходе аудита, чтобы, в частности, не упустить из виду подозрительные обстоятельства, не сделать необоснованных обобщений при подготовке выводов, не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

При планировании и проведении аудита аудитор не должен исходить из того, что руководство аудируемого лица является бесчестным, но не должен предполагать и безоговорочной честности руководства. Устные и письменные заявления руководства не являются для аудитора заменой необходимости получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подготовки разумных выводов, на которых можно было бы базировать аудиторское мнение.

Объем аудита

5. Термин «объем аудита» относится к аудиторским процедурам, которые считаются необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах. Процедуры, необходимые для проведения аудита, должны определяться аудитором с учетом федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности, применяемых в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых он является, а также правил (стандартов) аудиторской деятельности аудитора. Помимо правил (стандартов) аудитор при определении объема аудита обязан принимать во внимание федеральные законы, другие нормативные правовые акты и, если необходимо, условия аудиторского задания и требования по подготовке заключения.

6. Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Понятие разумной уверенности – это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассматриваемой как единое целое. Понятие разумной уверенности применяется ко всему процессу аудита.

7. Ограничения, присущие аудиту и влияющие на возможность обнаружения аудитором существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, имеют место в силу следующих причин:

в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование; любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными (например, не могут гарантировать отсутствие сговора);

преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера.

8. Дополнительным фактором, ограничивающим надежность аудита, является то, что работа, выполняемая аудитором для формирования своего мнения, основывается на его профессиональном суждении, в частности в отношении:

сбора аудиторских доказательств, в том числе при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур; подготовки выводов, сделанных на основе аудиторских доказательств, например, при определении обоснованности оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица в ходе подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

9. Кроме того, существуют другие ограничения, которые могут повлиять на убедительность доказательств, используемых для подготовки выводов в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, в отношении операций между аффилированными лицами). Для таких случаев в некоторых правилах (стандартах) аудиторской деятельности определены особые процедуры, которые в силу содержания отдельных предпосылок обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства при отсутствии: необычных обстоятельств, увеличивающих риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности сверх того, который ожидался бы при обычных условиях; признака, указывающего на наличие какого-либо существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Ответственность за финансовую (бухгалтерскую) отчетность

10. В то время как аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство аудируемого лица. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не освобождает руководство аудируемого лица от такой ответственности.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 2. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ АУДИТА

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к составлению документации в процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.
2. Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются – аудитор) должны документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.
3. Под термином «документация» понимаются рабочие документы и материалы,готавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.
4. Рабочие документы используются:
 - при планировании и проведении аудита;
 - при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;
 - для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

Форма и содержание рабочих документов

5. Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

6. Аудитор должен отражать в рабочих документах информацию о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. В рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, вместе с выводами аудитора по ним. В тех случаях, когда аудитор проводил рассмотрение сложных принципиальных вопросов или высказывал по каким-либо важным для аудита вопросам профессиональное суждение, в рабочие документы следует включать факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов, и необходимую аргументацию.

7. Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Вместе с тем объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае, если возникнет необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, новый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

8. Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как:

характер аудиторского задания;

требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;

характер и сложность деятельности аудируемого лица;

характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;

необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу;

конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

9. Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов рекомендуется разработать в аудиторской организации типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т. п.). Такая

стандартизация документирования облегчает поручение работы подчиненным и одновременно позволяет надежно контролировать результаты выполняемой ими работы.

10. Для повышения эффективности аудита допускается использовать в ходе проверки графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом.

11. Рабочие документы обычно содержат:

информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;

выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;

информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;

информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;

доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска средств контроля и любые корректировки этих оценок;

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;

анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;

анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;

сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;

доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;

сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;

подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и/или дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;

копии сообщений, направленных другим аудиторами, экспертами и третьим лицам и полученных от них;

копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или

выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;
письменные заявления, полученные от аудируемого лица;
выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

12. В случае проведения аудиторских проверок в течение ряда лет некоторые файлы рабочих документов (папки) могут быть отнесены к категории постоянных, обновляемых по мере поступления новой информации, но остающихся по-прежнему значимыми, в отличие от текущих аудиторских файлов (папок), которые содержат информацию, относящуюся в основном к аудиту отдельного периода.

Конфиденциальность, обеспечение сохранности рабочих документов и право собственности на них

13. Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее 5 лет.

14. Рабочие документы являются собственностью аудитора. Хотя часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены аудируемому лицу по усмотрению аудитора, они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 3. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования по планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности (далее именуется – аудит), применяется в первую очередь к проверкам, которые аудитор проводит не первый год в отношении данного аудируемого лица. Для проведения аудиторской проверки в течение первого года аудитору требуется расширить процесс планирования, включив в него вопросы помимо тех, которые указаны в настоящем правиле (стандарте).

2. Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются – аудитор) обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.
3. Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Планирование работы

4. Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.
5. Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора с данным лицом, а также знания особенностей его деятельности.
6. Получение информации о деятельности аудируемого лица является важной частью планирования работы, помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.
7. Аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с работниками, а также с членами совета директоров и членами ревизионной комиссии аудируемого лица для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица. При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита.

Общий план аудита

8. Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

9. При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

а) деятельность аудируемого лица, в том числе:

общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица;

особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита;

общий уровень компетентности руководства;

б) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе:

учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения; влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу;

в) риск и существенность, в том числе:

ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита;

установление уровней существенности для аудита;

возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет) существенных искажений или недобросовестных действий;

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например, при подготовке оценочных показателей;

г) характер, временные рамки и объем процедур, в том числе:

относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;

влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;

существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита;

д) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе:

привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица;

привлечение экспертов;

количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга;

количество и квалификацию специалистов, необходимых для

работы с данным аудируемым лицом;

е) прочие аспекты, в том числе:

- возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;
- обстоятельства, требующие особого внимания, например, существование аффилированных лиц;
- особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;
- срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу;
- форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

Программа аудита

10. Аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита.

11. В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов. В процессе разработки программы аудита следует учитывать вопросы, указанные в пункте 9 настоящего правила (стандарта).

Изменения в общем плане и программе аудита

12. Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения

аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 4. СУЩЕСТВЕННОСТЬ В АУДИТЕ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования, касающиеся концепции существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском.
2. Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются – аудитор) в процессе проведения аудита обязаны оценивать существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском.
3. Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Существенность зависит от величины показателя финансовой

(бухгалтерской) отчетности и/или ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.

Существенность

4. Аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению.

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений. Тем не менее как значение (количество), так и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание. Примерами качественных искажений являются:

недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;

отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

5. Аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Например, ошибка в процедуре, проводимой в конце месяца, может указывать на возможное существенное искажение, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.

6. Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации. На существенность могут оказывать влияние нормативные правовые акты Российской Федерации, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам бухгалтерского учета финансовой (бухгалтерской) отчетности и взаимосвязям между ними. В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой (бухгалтерской) отчетности возможны различные уровни существенности.

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

7. Аудитору следует принимать во внимание существенность при: определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур; оценке последствий искажений.

8. При планировании аудиторской проверки аудитор рассматривает вопрос о том, что могло бы повлечь существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторская оценка существенности, относящаяся к отдельным счетам бухгалтерского учета и группам однотипных операций, помогает аудитору решить такие вопросы, как, например, вопрос о том, какие показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности проверять, а также вопрос использования выборочной проверки и аналитических процедур. Это позволяет аудитору выбрать аудиторские процедуры, которые, как предполагается, в совокупности уменьшат аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

9. Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Например, если по завершении планирования конкретных аудиторских процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности ниже, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это либо снизив предварительно оцененный уровень риска средств контроля там, где это возможно, и поддерживая пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля, либо снизив риск необнаружения искажений путем изменения характера, сроков проведения и объема запланированных процедур проверки по существу.

Существенность и аудиторский риск при оценке аудиторских доказательств

10. Оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования может отличаться от такой оценки после подведения итогов аудиторских процедур. Это может быть вызвано изменением обстоятельств или изменением информированности аудитора по результатам аудита. Например, если аудиторская проверка планируется до конца отчетного периода, аудитор может только прогнозировать результаты хозяйственной деятельности и финансовое положение аудируемого лица. Если фактические результаты деятельности и финансовое положение окажутся в значительной степени отличными от прогнозируемых, оценка существенности и аудиторского риска может измениться. Кроме того, аудитор при

планировании своей работы может намеренно устанавливать приемлемый уровень существенности на уровне более низком, чем тот, который предполагается использовать для оценки результатов аудита. Это может быть сделано в целях уменьшения вероятности необнаружения искажений, а также в целях предоставления аудитору некоторой степени безопасности при оценке последствий искажений, обнаруженных в процессе аудита.

Оценка последствий искажений

11. При оценке достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной.

12. Совокупность неисправленных искажений включает: конкретные искажения, выявленные аудитором, включая результаты неисправленных искажений, выявленных во время предыдущего аудита; наилучшую аудиторскую оценку прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены (то есть прогнозируемые ошибки).

13. Если аудитор приходит к выводу о том, что искажения могут оказаться существенными, ему необходимо снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Руководство вправе внести поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений.

14. В том случае, если руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, а результаты расширенных (дополнительных) аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

15. Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, приближается к уровню существенности, аудитору необходимо определить, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными обнаруженными, но неисправленными искажениями, могут превысить уровень существенности, определенный аудитором. Следовательно, по мере того, как совокупные неисправленные искажения приближаются к уровню

существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или требует от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 5. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также к процедурам, выполняемым с целью получения доказательств.

2. Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются – аудитор) должны получить достаточные надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

3. Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

4. Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

5. Тесты средств внутреннего контроля означают действия, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

6. Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные процедуры проверки проводятся в следующих формах:

детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета; аналитические процедуры.

Достаточные надлежащие аудиторские доказательства

7. Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур по существу. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, и зачастую собирает аудиторские доказательства из различных источников или из документов различного содержания с тем, чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

8. При формировании аудиторского мнения аудитор обычно не проверяет все хозяйственные операции аудируемого лица, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на счетах бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных операций или средств внутреннего контроля могут основываться на суждениях или процедурах, проведенных выборочным способом.

9. На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности, так и на уровне остатка средств на счетах бухгалтерского учета или однотипных хозяйственных операций;

характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска средств внутреннего контроля;

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

существенность проверяемой статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности;

опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;

результаты аудиторских процедур, включая возможное

обнаружение недобросовестных действий или ошибок;
(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)
источник и достоверность информации.

10. При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств с целью подтверждения оценки уровня риска средств внутреннего контроля.

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

11. К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

организация – устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;
функционирование – эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

12. При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур по существу аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

13. Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности – сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данные предпосылки включают в себя следующие элементы:

существование – наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

права и обязанности – принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

возникновение – относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;

полнота – отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

стоимостная оценка – отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

точное измерение – точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

представление и раскрытие – объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

14. Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например, в отношении существования товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например, стоимостной оценки. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например, при проверке погашения дебиторской задолженности он может выявить аудиторские доказательства как относительно ее существования, так и относительно ее величины (стоимостной оценки).

15. Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;

аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;

аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;

аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

16. Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности. И, напротив, если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют

доказательствам, полученным из другого, аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимо провести для выяснения причин такого несоответствия.

17. Аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, и полезность получаемой при этом информации. Однако сложность работы и расходы не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры.

18. При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор должен попытаться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен выразить свое мнение с соответствующей оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Процедуры получения аудиторских доказательств

19. Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры. Длительность выполнения указанных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

20. Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся различными степенями надежности, включают в себя:

документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);

документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);

документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

В результате инспектирования материальных активов аудируемого лица предоставляются достоверные аудиторские доказательства относительно их существования, но необязательно относительно

права собственности на них или их стоимостной оценки.

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

21. Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

22. Запрос представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

23. Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

24. Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

25. Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок и искажений.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 6. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к форме и содержанию аудиторского заключения, которое составляется по итогам проведенного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности (далее именуется – аудит). Большая часть этих требований может быть использована для подготовки аудиторских заключений по бухгалтерской информации, которая не является финансовой (бухгалтерской) отчетностью.
2. Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленным в соответствии с

настоящим правилом и содержащим выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора (далее именуются – аудитор) о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. (в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

3. Под достоверностью во всех существенных отношениях понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. Для оценки степени соответствия финансовой (бухгалтерской) отчетности законодательству Российской Федерации аудитор должен установить максимально допустимые размеры отклонений путем определения в целях проводимого аудита существенности показателей бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Существенность в аудите».

Основные элементы аудиторского заключения

4. Аудиторское заключение включает в себя:

а) наименование;

б) адресата;

в) следующие сведения об аудиторе:

организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора – фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица;

место нахождения;

номер и дата свидетельства о государственной регистрации;

номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;

г) следующие сведения об аудируемом лице:

организационно-правовая форма и наименование;

место нахождения;

номер и дата свидетельства о государственной регистрации;

абзац исключен. – Постановление Правительства РФ от 07.10.2004 № 532;

- д) вводную часть;
- е) часть, описывающую объем аудита;
- ж) часть, содержащую мнение аудитора;
- з) дату аудиторского заключения;
- и) подпись аудитора.

Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

5. Аудиторское заключение должно иметь наименование «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» для того, чтобы отличить аудиторское заключение от заключений, составленных другими лицами, например, должностными лицами аудируемого лица, советом директоров.

6. Аудиторское заключение должно быть адресовано лицу, предусмотренному законодательством Российской Федерации и (или) договором о проведении аудита. Как правило, аудиторское заключение адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров и т. п.

7. Аудиторское заключение должно содержать перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

8. Аудиторское заключение должно включать заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, и заявление о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

9. Пример изложения информации во вводной части аудиторского заключения:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы

выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита».

10. Аудиторское заключение должно описывать объем аудита с указанием, что аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с иными документами. Под объемом аудита понимается способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах, исходя из приемлемого уровня существенности. Это необходимо для получения пользователем уверенности в том, что аудит был проведен в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации, правилами и стандартами.

11. Аудиторское заключение должно содержать заявление о том, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

12. В аудиторском заключении должно быть указано, что аудит проводился на выборочной основе и включал в себя:

- изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- оценку формы соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

(п. 12 в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

13. Аудиторское заключение должно содержать заявление аудитора относительно того, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

14. Пример изложения информации в части, описывающей объем аудита:

«Мы провели аудит в соответствии с:
Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532) внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение); правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора; нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации».

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

15. Для выражения аудиторского мнения используются слова: «По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях...».

16. В аудиторском заключении должны быть четко указаны основные принципы и методы (применяемый порядок) ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

17. Основные принципы и методы бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности определяются соответствующими нормативными правовыми актами Российской Федерации.

18. Помимо мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности может возникнуть необходимость выразить в аудиторском заключении мнение по поводу соответствия этой отчетности другим требованиям, а также относительно иных документов и сделок, относящихся к финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, если они подлежат обязательной аудиторской проверке в соответствии с законодательством

Российской Федерации.

19. Пример изложения информации в части, содержащей аудиторское мнение:

«По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности)».

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

20. Аудитор должен датировать аудиторское заключение числом, когда был завершен аудит, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основания полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение события и операции, известные аудитору и возникшие до этой даты.

(п. 20 в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

21. Поскольку аудитор должен составить аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной и представленной руководством аудируемого лица, аудитор не должен указывать в заключении дату, предшествующую дате подписания или утверждения финансовой (бухгалтерской) отчетности руководством аудируемого лица.

22. Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью. В случае если аудит осуществлялся индивидуальным аудитором, который самостоятельно проводил аудиторскую проверку, аудиторское заключение может быть подписано только этим аудитором.

23. К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном

аудитором и аудируемым лицом, но и аудитор, и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторское заключение

24. Безоговорочно положительное мнение должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в Российской Федерации.

25. Пример аудиторского заключения с выражением безоговорочно положительного мнения:

«АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «XXX».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество «YYY».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Абзац исключен. – Постановление Правительства РФ от 07.10.2004 № 532.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г.

и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать

документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)
«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (ФИО, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия).

Печать аудитора».

Модифицированное аудиторское заключение

26. Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

27. При определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, но рассмотренной в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

28. Аудитор в случае необходимости должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, указывающей на аспект, касающийся соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица.

29. Аудитор также должен рассмотреть возможность модифицирования аудиторского заключения посредством включения части, указывающей на значительную неопределенность (иную, нежели соблюдение принципа непрерывности деятельности), прояснение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

30. Часть, не влияющая на аудиторское мнение, обычно включается после части с выражением мнения и содержит указание на то, что данная ситуация не является основанием для включения оговорки в аудиторское мнение.

31. Пример аудиторского заключения в части, привлекающей внимание:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность

организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

Не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности (пункт X), а именно на то, что до настоящего времени не закончено судебное разбирательство между организацией «YYY» (ответчик) и налоговым органом (истец) по вопросу правильности исчисления налоговой базы по налогам на прибыль и на добавленную стоимость за 20(XX) год. Сумма иска составляет XXX тыс. рублей. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации «YYY».

32. Включение привлекающей внимание части с описанием проблемы, связанной с соблюдением принципа непрерывности деятельности или со значительной неопределенностью, обычно является достаточным с точки зрения выполнения аудитором своих обязанностей по подготовке аудиторского заключения. Тем не менее в некоторых случаях, например, в случае большого числа факторов неопределенности, значительных для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор может посчитать уместным отказаться от выражения мнения о ее достоверности вместо включения части, привлекающей внимание к данному аспекту.

33. Аудитор также может модифицировать аудиторское заключение посредством включения (после части с выражением мнения) части, привлекающей внимание к ситуации, не оказывающей влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. (п. 33 в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

34. Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств и в соответствии с суждением аудитора данное обстоятельство оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- а) имеется ограничение объема работы аудитора;
- б) имеется разногласие с руководством относительно: допустимости выбранной учетной политики;

метода ее применения;

адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Обстоятельства, указанные в подпункте «а» настоящего пункта, могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения.

Обстоятельства, указанные в подпункте «б» настоящего пункта, могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отрицательному мнению.

35. Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку: «за исключением влияния обстоятельств...» (указать обстоятельства, к которым относится оговорка).

36. Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

37. Отрицательное мнение следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.

38. Если аудитор выражает любое мнение, кроме безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если это возможно, дать количественную оценку возможного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Как правило, эта информация излагается в отдельной части, предшествующей части с выражением мнения или с отказом от выражения мнения, и может включать ссылку на более подробную информацию (при ее наличии) в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, не являющегося безоговорочно положительным

39. Иногда ограничения объема работы аудитора могут устанавливаться аудируемым лицом (например, если условия

аудиторского задания предусматривают, что аудитор не может выполнять процедуры аудита, которые он считает необходимыми). Если ограничение, предусмотренное условиями задания, таково, что аудитор считает необходимым отказаться от выражения мнения, он обычно не принимается за выполнение такого задания, за исключением случаев, когда выполнение задания вытекает из требований законодательства Российской Федерации. Кроме того, аудитор не должен приниматься за выполнение аудиторского задания, когда такое ограничение препятствует выполнению установленных законодательством Российской Федерации обязанностей аудитора.

40. Ограничение объема аудита может быть следствием обстоятельств (например, если время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов). Ограничение объема также возможно, если, по мнению аудитора, учетная документация аудируемого лица отсутствует либо не соответствует требованиям законодательства Российской Федерации или если аудитор не может осуществить процедуры аудита, которые считает необходимыми. При этих обстоятельствах аудитор должен выполнить возможные альтернативные процедуры, чтобы получить достаточные доказательства.

41. Если ограничение объема работы аудитора требует выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения, аудиторское заключение должно включать описание этого ограничения и возможных корректировок финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы не существовало данного ограничения.

42. Пример аудиторского заключения в части, содержащей мнение с оговоркой из-за ограничения объема:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)
внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)
Вместе с тем мы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 20 (XX) г., так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудиторов организации «YYY».

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности)».

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

43. Пример аудиторского заключения в части, содержащей отказ от выражения мнения из-за ограничения объема:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения

бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)
внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Абзац исключен. – Постановление Правительства РФ от 07.10.2004 № 532.

(Часть, описывающую объем аудиторской проверки, следует либо опустить, либо изменить в соответствии с конкретными обстоятельствами).

Мы не смогли присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов из-за ограничений, установленных организацией «YYY» (кратко указать обстоятельства).

Мы также не получили достаточных доказательств (кратко указать причины) в отношении:

дебиторской задолженности;

выручки от реализации товаров, работ, услуг;

кредиторской задолженности;

нераспределенной прибыли (и т. п.).

Вследствие существенности указанных обстоятельств мы не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации».

44. Аудитор может иметь разногласия с руководством аудируемого лица по таким вопросам, как допустимость выбранной учетной политики, метод ее применения или адекватность раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Если такие разногласия являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

45. Пример аудиторского заключения в части, содержащей мнение с оговоркой из-за разногласия относительно учетной политики и ненадлежащего метода учета:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;
отчета о прибылях и убытках;
приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)
внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)
В результате проведенного аудита нами установлены нарушения действующего порядка составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и ведения бухгалтерского учета, а именно: в составе внеоборотных активов по строке 190 бухгалтерского баланса не отражена стоимость производственного оборудования в размере

XXX тыс. рублей, а в составе оборотных активов по строке 220 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» не отражена сумма налога на добавленную стоимость, приходящаяся на указанное оборудование, в размере XXX тыс. рублей. Соответственно по строке 621 «Поставщики и подрядчики» не отражена кредиторская задолженность перед поставщиком в размере XXX тыс. рублей.

По нашему мнению, за исключением влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности)».

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

46. Пример аудиторского заключения в части, содержащей мнение с оговоркой из-за разногласия относительно раскрытия информации:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности

(указать аккредитованное профессиональное объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора; нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

В финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» не раскрыта существенная информация:

об обеспечении обязательств и платежей в размере XXX тыс. рублей;

об арендованных основных средствах в размере XXX тыс. рублей.

По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности)».

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

47. Пример аудиторского заключения в части, содержащей отрицательное мнение из-за разногласия относительно учетной политики или адекватности представления финансовой (бухгалтерской) отчетности:

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;
отчета о прибылях и убытках;
приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и
убытках;
пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
федеральными правилами (стандартами) аудиторской
деятельности;

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)
внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
нормативными актами органа, осуществляющего регулирование
деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

(в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)
(Описание разногласий).

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 20 (XX) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно и, таким

образом, не может быть признана соответствующей требованиям законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности)». (в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 7. КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА ВЫПОЛНЕНИЯ ЗАДАНИЙ ПО АУДИТУ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении контроля качества выполнения заданий по аудиту.
2. Участники аудиторской группы:
 - а) должны выполнять процедуры контроля качества, применяемые к конкретному заданию по аудиту;
 - б) должны предоставлять аудиторской организации соответствующую информацию, чтобы обеспечить эффективное функционирование системы контроля качества в части соблюдения принципа независимости;
 - в) могут полагаться на установленные в аудиторской организации принципы и процедуры контроля качества (например, в отношении навыков и профессиональной компетентности работников – на принципы и процедуры найма работников и непрерывного профессионального обучения, в отношении независимости – на принципы и процедуры сбора и сообщения соответствующей информации о независимости, в отношении поддержания взаимоотношений с клиентами – на принципы и процедуры, регулирующие порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующими клиентами, в отношении соблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации и профессиональных стандартов – на мониторинг).

Определения

3. Понятия, используемые в настоящем правиле (стандарте), означают следующее:
 - а) «руководитель аудиторской проверки» – уполномоченное лицо аудиторской организации, несущее ответственность за выполнение задания по аудиту и подготовку аудиторского заключения;

- б) «обзорная проверка качества выполнения задания» – процесс, призванный до выдачи аудиторского заключения объективно оценить значимые суждения и выводы аудиторской группы, сформированные по результатам аудита;
- в) «лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания» – руководящий сотрудник аудиторской организации или иное уполномоченное лицо аудиторской организации, стороннее компетентное лицо или группа таких сторонних лиц, которые обладают достаточным надлежащим опытом и полномочиями, чтобы до выдачи аудиторского заключения объективно оценить значимые суждения и выводы аудиторской группы, сформированные по результатам аудита;
- г) «аудиторская группа» – работники, выполняющие задание по аудиту, включая всех экспертов, привлеченных аудиторской организацией к выполнению этого задания;
- д) «общественно значимый хозяйствующий субъект» – открытое акционерное общество, иная организация, ценные бумаги которой допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) организаторов торговли на рынке ценных бумаг (например, кредитная или страховая организация, инвестиционный фонд и др.);
- е) «мониторинг» – процесс анализа и оценки системы контроля качества аудита аудиторской организации, включающий периодическую выборочную инспекцию завершенных заданий по аудиту, осуществляемый с целью достижения разумной уверенности в том, что система контроля качества функционирует эффективно;
- ж) «сетевая организация» – хозяйствующий субъект, который имеет общий контроль, собственников или руководство с другой организацией и который может быть признан на разумной основе любой третьей стороной, располагающей соответствующей информацией, частью национальной или международной сети;
- з) «руководящий сотрудник аудиторской организации» – лицо, обладающее полномочиями заключать договоры оказания аудиторских и сопутствующих аудиту услуг от имени аудиторской организации;
- и) «работники» – руководящие сотрудники аудиторской организации и иные специалисты, участвующие в аудиторской деятельности аудиторской организации и оказании сопутствующих аудиту услуг;
- к) «профессиональные стандарты» – федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций, а также Кодекс этики аудиторов России;

- л) «специалисты» – работники аудиторской организации, за исключением руководящих сотрудников;
- м) «стороннее компетентное лицо» – лицо, которое не является работником аудиторской организации и обладает профессиональной компетентностью, достаточной для руководства аудиторской проверкой (например, руководящий сотрудник другой аудиторской организации или представитель (с соответствующим опытом) профессионального аудиторского объединения, чьи члены могут выполнять задания по аудиту).

Обязанности руководителя аудиторской проверки по обеспечению качества проведения аудита

- 4. Руководитель аудиторской проверки несет ответственность за качество выполнения каждого задания по аудиту, которым он руководит.
- 5. Руководитель аудиторской проверки должен на всех стадиях аудита демонстрировать участникам аудиторской группы высокое качество работы на примере собственных действий или путем соответствующих указаний участникам аудиторской группы. Такие действия и указания должны подчеркивать:
 - а) важность соблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации и профессиональных стандартов, применяемых принципов и процедур контроля качества аудиторской организации, а также выдачи аудиторского заключения, соответствующего условиям конкретного задания;
 - б) обеспечение качества, которое является первостепенной задачей.

Этические требования

- 6. Руководитель аудиторской проверки должен контролировать соблюдение этических требований участниками аудиторской группы.
- 7. Этические требования, применяемые к аудиторским проверкам, установлены Кодексом этики аудиторов России и включают:
 - а) честность;
 - б) объективность;
 - в) профессиональную компетентность и должную тщательность;
 - г) конфиденциальность;
 - д) профессиональное поведение;
 - е) независимость.
- 8. Руководитель аудиторской проверки должен обращать особое внимание на соблюдение этических требований всеми участниками аудиторской группы в ходе всего аудита. Если

руководитель аудиторской проверки узнает о несоблюдении этических требований участниками аудиторской группы, то он должен проконсультироваться с соответствующими лицами из состава работников аудиторской организации и обеспечить применение соответствующих мер дисциплинарного воздействия на лиц, не соблюдающих этические требования.

9. Руководитель аудиторской проверки и другие участники аудиторской группы должны документально оформлять выявленные проблемы и способы их разрешения.

10. Руководитель аудиторской проверки должен формулировать вывод о соблюдении требований независимости, применяемых к конкретному заданию по аудиту, при этом ему необходимо:

а) получить информацию от аудиторской организации и, если уместно, от сетевых организаций с целью выявления и оценки обстоятельств и взаимоотношений, которые создают угрозы независимости;

б) оценить информацию о выявленных нарушениях процедур независимости, если таковые имели место, и определить, представляют ли они угрозу независимости для конкретного задания по аудиту;

в) принять соответствующие меры для устранения угроз независимости или сокращения их до приемлемо низкого уровня, а также своевременно сообщать аудиторской организации о любых таких случаях, чтобы аудиторская организация могла предпринять соответствующие меры;

г) документально оформлять выводы в отношении независимости, а также все имеющие отношение к этому вопросу рассуждения, аргументирующие эти выводы.

11. Руководитель аудиторской проверки может обнаружить угрозу независимости в отношении конкретного задания по аудиту, которую меры предосторожности не смогли устранить или сократить до приемлемо низкого уровня. В таком случае руководитель аудиторской проверки должен проконсультироваться с соответствующими лицами из состава работников аудиторской организации, с тем чтобы обеспечить принятие соответствующих мер безопасности, которые гарантируют устранение угроз независимости или сокращение их до приемлемо низкого уровня, вплоть до отказа от выполнения задания. Все рассуждения и выводы касательно этого вопроса должны быть документально оформлены.

**Решение о принятии на обслуживание нового клиента или
продолжении сотрудничества с клиентом по конкретному
аудиторскому заданию**

12. Руководитель аудиторской проверки должен убедиться, что

все необходимые процедуры в отношении решения о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с клиентом по конкретному аудиторскому заданию были соблюдены и что были сделаны надлежащие выводы, которые были документально оформлены.

13. Решение о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с клиентом может быть инициировано руководителем аудиторской проверки или иным лицом.

14. Решение о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с клиентом по конкретному аудиторскому заданию предусматривает:

оценку честности основных собственников потенциального аудируемого лица, его руководства и представителей собственника;

оценку профессиональной компетентности участников аудиторской группы, необходимой для выполнения конкретного задания по аудиту, а также наличия у них необходимого времени и ресурсов, способности аудиторской организации и участников аудиторской группы соблюдать этические требования.

Если при оценке одного из этих условий возникают вопросы, то участники аудиторской группы должны обратиться за консультацией к руководству аудиторской организации или юристам, документально оформив способы решения этих вопросов.

15. Решение о продолжении сотрудничества с клиентом предваряет оценка значимых вопросов, возникших в ходе текущего или предыдущего задания по аудиту, а также влияния их последствий на продолжение сотрудничества. Например, клиент мог начать расширение своей деятельности в области, в которой работники аудиторской организации не обладают нужным опытом и знаниями.

16. Руководитель аудиторской проверки в случае получения им информации, которая, будучи известной ранее, привела бы к отказу от выполнения задания по аудиту, должен своевременно сообщить эту информацию аудиторской организации, чтобы обеспечить принятие коллегиального решения.

Формирование аудиторской группы

17. Руководитель аудиторской проверки должен убедиться, что участники аудиторской группы обладают соответствующими навыками, профессиональной компетентностью, полномочиями и временем, необходимыми для выполнения задания по аудиту в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации и профессиональными стандартами.

18. Под соответствующими навыками и профессиональной компетентностью подразумевается:

- а) понимание задания по аудиту и практический опыт выполнения аналогичных по характеру и сложности заданий, приобретенный посредством обучения и предыдущей работы;
- б) знание и понимание нормативных правовых актов Российской Федерации и профессиональных стандартов;
- в) знания в области информационных технологий;
- г) знание отраслей, в которых функционирует клиент;
- д) способность формировать профессиональное суждение;
- е) понимание принципов и процедур контроля качества, установленных в аудиторской организации.

Выполнение задания

19. Руководитель аудиторской проверки несет ответственность за распределение работ, надзор и выполнение задания по аудиту в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации и профессиональными стандартами, а также за выдачу аудиторского заключения, соответствующего условиям задания.

20. Руководитель аудиторской проверки руководит выполнением задания по аудиту, информируя участников аудиторской группы об их обязанностях и ответственности, о характере деятельности клиента, вопросах, связанных с рисками, проблемах, которые могут возникнуть, а также подробном подходе к выполнению задания.

В обязанности участников аудиторской группы входит соблюдение объективности и следование должному профессиональному скептицизму, а также выполнение порученной работы при неукоснительном соблюдении этических требований. Участники аудиторской группы могут обращаться за разъяснениями к более опытным участникам, поддерживая в аудиторской группе надлежащий стиль профессионального общения.

21. Участники аудиторской группы должны понимать цели и задачи выполняемого ими задания по аудиту.

22. Надзор за выполнением задания, осуществляемый руководителем аудиторской проверки, включает:

- а) наблюдение за ходом выполнения задания по аудиту;
- б) оценку навыков и профессиональной компетентности каждого участника аудиторской группы, наличия у него времени, достаточного для выполнения задания по аудиту, понимания данных ему инструкций, а также соответствия его работы запланированному подходу;
- в) решение значимых вопросов, возникающих в ходе выполнения задания по аудиту, оценку их значимости и в случае

необходимости соответствующее изменение запланированного подхода;

г) выявление вопросов, в отношении которых необходимо разъяснение или проведение в ходе аудита консультаций с более опытными участниками аудиторской группы.

23. Надзорные функции подразумевают проверку работы менее опытных участников аудиторской группы более опытными, в том числе руководителем аудиторской проверки. Лица, осуществляющие надзор, оценивают:

а) соответствует ли выполненная работа нормативным правовым актам Российской Федерации и профессиональным стандартам;

б) возникали ли значимые вопросы, требовавшие дальнейшего рассмотрения;

в) проводились ли консультации и были ли выводы консультаций при условии их проведения документально оформлены и применены на практике;

г) есть ли необходимость в пересмотре характера, временных рамок и объема выполненной работы;

д) насколько выполненная работа подтверждает полученные выводы и документально оформлена;

е) достаточность и надлежащий характер полученных аудиторских доказательств, на которых основывается аудиторское заключение;

ж) достигнуты ли цели при выполнении аудиторских процедур.

24. До выдачи аудиторского заключения руководитель аудиторской проверки должен проверить рабочие документы аудитора и обсудить работу с участниками аудиторской группы, чтобы убедиться в достаточности и надлежащем характере полученных аудиторских доказательств, подтверждающих сделанные выводы.

25. Руководитель аудиторской проверки должен своевременно осуществлять надзор за ходом выполнения каждого этапа аудита. Это позволяет своевременно решать значимые вопросы до выдачи аудиторского заключения. Осуществляемый руководителем аудиторской проверки такой надзор должен охватывать наиболее значимые суждения, особенно те, которые относятся к сложным или спорным вопросам, выявленным в ходе аудита, а также значимые риски и иные области, которые руководитель аудиторской проверки сочтет важными. Руководитель аудиторской проверки не должен проверять все рабочие документы аудитора, однако он должен документально оформить информацию о том, когда и какие рабочие документы были им проверены. Ответы на вопросы руководителя аудиторской проверки, возникающие при осуществлении им указанного надзора, должны быть аргументированы.

26. В случае если вновь назначенный руководитель аудиторской проверки приступает к руководству аудитом в ходе его

выполнения, то этот руководитель аудиторской проверки должен проверить, какая работа была уже выполнена по состоянию на дату его назначения. Надзорных процедур такого рода должно быть достаточно для того, чтобы указанному руководителю аудиторской проверки убедиться в том, что работа, выполненная по состоянию на дату проведения этих процедур, была спланирована и выполнена в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации и профессиональными стандартами.

27. В случае если в задании по аудиту участвует несколько руководителей аудиторской проверки, то у участников аудиторской группы должно быть ясное представление о функциях и об ответственности каждого руководителя аудиторской проверки.

28. Руководитель аудиторской проверки должен:

- а) отвечать за организацию получения участниками аудиторской группы консультаций по сложным и спорным вопросам;
- б) убедиться, что участники аудиторской группы имеют возможность в ходе выполнения задания по аудиту получать соответствующие разъяснения и консультации как от других, более опытных участников аудиторской группы или лиц, имеющих соответствующие знания, полномочия и опыт, работающих в аудиторской организации, так и от сторонних компетентных лиц;
- в) убедиться, что характер и объем консультаций, а также сделанные на основании таких консультаций выводы документально оформлены и согласованы с лицами, осуществлявшими консультирование;
- г) убедиться, что выводы, сделанные по результатам консультаций, были применены на практике.

29. Для того чтобы проведение консультаций с компетентными лицами было результативно, необходимо, чтобы этим лицам была предоставлена вся исходная информация, на основании которой они могли бы дать соответствующие рекомендации по методологическим, этическим и иным вопросам. В случае необходимости участники аудиторской группы могут обратиться за консультацией к лицам, имеющим соответствующие знания, полномочия и опыт, работающим в аудиторской организации и за ее пределами. Выводы, сделанные в результате таких консультаций, должны быть документально оформлены и применены на практике.

30. Аудиторская организация может обратиться за консультацией к сторонним компетентным лицам, в частности другим аудиторским организациям и профессиональным аудиторским объединениям, а также к иным организациям, которые оказывают соответствующие услуги в области контроля качества аудита и сопутствующих аудиту услуг.

31. Документация, касающаяся проведения консультаций с компетентным лицом по сложным или спорным вопросам, должна быть согласована лицом, обратившимся за консультацией, и лицом, предоставившим консультацию. Документация должна быть достаточно полной и детальной, чтобы понятно раскрыть предмет консультации и результаты консультации, включая все принятые решения, основания для их принятия и способы их применения на практике.

32. В случае если между участниками аудиторской группы и лицом, предоставляющим консультации, или между руководителем аудиторской проверки и лицом, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания, возникает расхождение мнений, то участники аудиторской группы должны следовать принципам и процедурам в отношении порядка разрешения разногласий, установленным в аудиторской организации.

33. Руководитель аудиторской проверки информирует участников аудиторской группы о том, что они могут сообщать о расхождении мнений ему или иным руководящим сотрудникам аудиторской организации.

34. При проведении аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов руководитель аудиторской проверки должен:

- а) убедиться в назначении лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания;
- б) обсуждать значимые вопросы, возникающие в ходе выполнения

задания по аудиту, включая вопросы, возникающие в ходе проведения обзорной проверки качества выполнения задания, с лицом, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания;

в) не выдавать аудиторское заключение до тех пор, пока не будет завершена обзорная проверка качества выполнения задания.

35. В отношении других аудиторских заданий, для которых выполняется обзорная проверка качества выполнения заданий, руководитель аудиторской проверки должен следовать положениям, предусмотренным подпунктами «а» – «в» пункта 34 настоящего правила (стандарта).

36. В случае если обзорная проверка качества выполнения задания перед началом его выполнения не была признана необходимой, то руководитель аудиторской проверки должен систематически оценивать изменяющиеся обстоятельства, которые могут потребовать проведения такой проверки.

37. Обзорная проверка качества выполнения задания включает объективную оценку значимых суждений, сформированных участниками аудиторской группы и выводов, формирующих основу аудиторского заключения.

38. Обзорная проверка качества выполнения задания, как правило, включает обсуждение хода выполнения задания с руководителем аудиторской проверки, анализ финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения, в частности его соответствия условиям конкретного задания. Также такая обзорная проверка предусматривает выборочный анализ рабочих документов аудитора, связанных со значимыми суждениями и выводами, сделанными аудиторской группой. Объем указанной обзорной проверки зависит от сложности задания и риска того, что аудиторское заключение может не соответствовать условиям задания. Обзорная проверка качества выполнения задания не снижает ответственности руководителя аудиторской проверки.

39. Обзорная проверка качества выполнения заданий по аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов включает:

- а) оценку аудиторской группой независимости аудиторской организации в контексте конкретного задания по аудиту;
- б) оценку значимых рисков, выявленных в ходе выполнения задания (в соответствии с правилом (стандартом) № 8), и процедуры, выполняемые в ответ на оцененные аудитором риски, включая оценку аудиторской группой риска ошибок и недобросовестных действий и выполнения аудиторской группой процедур в ответ на этот риск;
- в) суждения в отношении уровня существенности и значимых рисков;

- г) получение соответствующих консультаций по сложным или спорным вопросам либо при расхождении мнений, а также выводы, сделанные по результатам этих консультаций;
 - д) значимость исправленных и неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита;
 - е) обстоятельства, информация о которых должна быть доведена до сведения руководства аудируемого лица, представителей собственника или иных лиц;
 - ж) соответствие выбранных для анализа рабочих документов аудитора выполненной работе, послужившей основой для формирования значимых суждений и сделанных выводов;
 - з) надлежащий характер выданного аудиторского заключения.
40. Обзорные проверки качества выполнения заданий, отличных от аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, могут в зависимости от обстоятельств охватывать в полном объеме или частично все указанные в пункте 39 настоящего правила (стандарта) положения.

Мониторинг

41. Руководитель аудиторской проверки должен оценивать результаты мониторинга, отражаемые в последней информации, распространяемой аудиторской организацией и, если применимо, другими аудиторскими организациями, являющимися членами сетевых аудиторских организаций.

Руководитель аудиторской проверки оценивает, насколько недостатки, отраженные в этой информации, могут повлиять на задание по аудиту и насколько меры, принимаемые аудиторской организацией для исправления ситуации, достаточны в контексте этого задания по аудиту.

42. Недостатки системы контроля качества выполнения заданий, выявленные в процессе мониторинга, не означают, что конкретное задание по аудиту было выполнено не в соответствии с нормативными правовыми актами в области аудита и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 8. ПОНИМАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА, СРЕДЫ, В КОТОРОЙ ОНА ОСУЩЕСТВЛЯЕТСЯ, И ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ АУДИРУЕМОЙ ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к пониманию деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля и оценку рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.
2. Аудитор должен изучить деятельность аудируемого лица и среду, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, в объеме, достаточном для выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, явившегося следствием ошибок или недобросовестных действий руководства и (или) работников аудируемого лица, а также достаточном для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур.
3. Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, имеет большое значение при проведении аудита. В частности, такое понимание дает основу для планирования аудита и выражения профессионального суждения аудитора об оценке рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности и ответных действиях в связи с этими рисками в процессе аудита, таких, как:
 - а) установление уровня существенности и оценка того, остается ли суждение о существенности неизменным в процессе проведения аудита;
 - б) рассмотрение уместности выбора и порядка применения учетной политики и адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
 - в) выявление областей аудируемого лица, требующих особого внимания аудитора, в частности операции со связанными сторонами, уместность допущений руководства о непрерывности деятельности организации или изучение целей хозяйственных операций;
 - г) определение ожидаемых хозяйственных показателей аудируемого лица для использования их при выполнении аналитических процедур;
 - д) планирование и выполнение дальнейших аудиторских процедур в целях сокращения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня;
 - е) оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств, таких, как уместность допущений, а также устных и письменных заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица.
4. Аудитор использует профессиональное суждение для определения требуемого объема знаний о деятельности аудируемого лица и его среде, включая систему внутреннего

контроля. Первоочередной задачей аудитора является выяснение того, достаточно ли достигнутое понимание деятельности для оценки рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур. Объем знаний деятельности аудируемого лица, необходимый аудитору, как правило, ниже объема знаний, которым обладает руководство аудируемого лица.

Процедуры оценки рисков и источники информации о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля

5. Приобретение знаний о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, является непрерывным динамичным процессом сбора, обновления и анализа информации на всех стадиях аудита. Аудиторские процедуры, осуществляемые с целью приобретения знаний о деятельности аудируемого лица, относятся к процедурам оценки рисков, потому что определенная информация, полученная путем выполнения таких процедур, может быть использована аудитором в качестве аудиторских доказательств при оценке рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности. Кроме того, выполняя процедуры оценки рисков, аудитор может получить аудиторские доказательства в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации и связанных с ними предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также об операционной эффективности средств контроля, даже если такие аудиторские процедуры не были специально запланированы в качестве процедур проверки по существу или тестов средств контроля. Аудитор имеет право также запланировать выполнение процедур проверки по существу или тестов средств контроля параллельно с процедурами оценки рисков, если посчитает такой подход эффективным.

6. Аудитор должен выполнять следующие процедуры оценки рисков в целях ознакомления с деятельностью аудируемого лица и со средой, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля:

запросы в адрес руководства или других сотрудников аудируемого лица;

аналитические процедуры;

наблюдение и инспектирование.

Аудитор не обязан выполнять все указанные процедуры оценки рисков в отношении каждой проблемы, указанной в пункте 19

настоящего правила (стандарта). Однако все процедуры оценки рисков выполняются аудитором в ходе достижения необходимого объема знаний о деятельности аудируемого лица.

7. Кроме процедур оценки рисков, предусмотренных пунктом 6 настоящего правила (стандарта), аудитор выполняет прочие аудиторские процедуры, позволяющие получить информацию, которая может оказаться полезной при выявлении рисков существенного искажения. Например, аудитор может рассмотреть целесообразность направления запросов в адрес организаций, оказывающих аудируемому лицу юридические услуги или услуги по оценочной деятельности. Просмотр информации, полученной из внешних источников, в частности аналитических отчетов, отчетов, подготовленных банками или органами статистики, экономических и профессиональных газет и журналов или официальных правовых и финансовых изданий, может быть полезным при ознакомлении с деятельностью аудируемого лица.

8. Несмотря на то, что большая часть информации, которую аудитор получает путем запросов, может быть получена от руководства аудируемого лица и тех, кто отвечает за составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, запросы, направленные сотрудникам аудируемого лица, в частности производственному персоналу, внутренним аудиторам и другим сотрудникам с различными административными функциями, могут быть полезными в обеспечении аудитора различными точками зрения при выявлении рисков существенного искажения информации. Определяя сотрудников аудируемого лица, которым могут быть направлены запросы, а также количество таких запросов, аудитор учитывает, какого рода информация может быть получена, чтобы помочь аудитору выявить риски существенного искажения информации.

Ответы на запросы, направленные представителям собственника, могут помочь аудитору понять обстановку, в которой готовится финансовая (бухгалтерская) отчетность.

Ответы на запросы, направленные внутренним аудиторам, могут иметь отношение к их деятельности, касающейся организации и функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица, и дать представление о том, насколько удовлетворительно реагировало руководство аудируемого лица на результаты этой деятельности.

Ответы на запросы в адрес сотрудников, участвующих в инициировании, выполнении или отражении в бухгалтерском учете сложных или необычных операций, могут помочь аудитору в оценке уместности выбора и применения аудируемым лицом определенных правил учета.

Ответы на запросы, направленные сотрудникам юридической службы аудируемого лица, могут иметь отношение к таким

вопросам, как судебные дела и претензионные споры, в которых участвует аудируемое лицо, соблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов, знание фактов недобросовестных действий или обстоятельств, указывающих на возможность недобросовестных действий, гарантии, обязательства, соглашения (в частности о совместной деятельности) с контрагентами и содержание договорных условий.

Ответы на запросы, направленные персоналу, занимающемуся маркетингом или продажами, могут касаться вопросов изменений в стратегиях маркетинга аудируемого лица, тенденциях продаж или контрактных соглашениях с покупателями и заказчиками.

9. Аналитические процедуры могут помочь выявить необычные операции или события, а также показатели, коэффициенты и тенденции, которые могут свидетельствовать о возможных проблемах, имеющих значение для финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудита.

При выполнении аналитических процедур в качестве процедур оценки рисков аудитор приблизительно оценивает показатели ожидаемых результатов деятельности и вероятные соотношения. В случае если сопоставление этих показателей ожидаемых результатов деятельности с учтенными суммами или коэффициентами, рассчитанными на основе учтенных сумм, приводит к необычным или неожиданным соотношениям, аудитор учитывает эти результаты при выявлении рисков существенного искажения информации.

В случае если в таких аналитических процедурах используются данные, обобщенные на достаточно высоком уровне, то результаты таких аналитических процедур могут служить только первичным индикатором наличия существенного искажения.

Аудитор рассматривает результаты таких аналитических процедур наряду с другой информацией, собранной при выявлении рисков существенного искажения.

10. Наблюдение и инспектирование могут стать как основой для направления запросов руководству и другим сотрудникам аудируемого лица, так и источником информации о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется. Такие аудиторские процедуры обычно включают:

а) наблюдение за различными областями деятельности и операциями аудируемого лица;

б) инспектирование документов (таких, как бизнес-планы и стратегии развития), учетных записей и регламентов системы внутреннего контроля;

в) изучение отчетов, подготовленных руководством (таких, как квартальные отчеты руководства и промежуточная финансовая (бухгалтерская) отчетность), отчетов представителей собственника (например, протоколы заседаний совета

директоров);

г) посещение административных зданий и производственных помещений аудируемого лица;

д) прослеживание отражения хозяйственных операций в информационных системах, формирующих данные для финансовой (бухгалтерской) отчетности (сквозные проверки).

11. В случае если аудитор намеревается использовать информацию о деятельности аудируемого лица и его среде, собранную в предыдущие периоды, аудитор должен определить, не произошли ли изменения, которые могут оказать влияние на актуальность такой информации для текущего аудита. При повторяющихся аудитах опыт, полученный в ходе предыдущего аудита, способствует лучшему пониманию деятельности аудируемого лица.

В частности, аудиторские процедуры, выполненные в ходе предыдущих аудитов, обычно позволяют получить аудиторские доказательства в отношении организационной структуры и средств контроля аудируемого лица, а также информацию об имевших место в прошлом искажениях и о том, были ли они своевременно исправлены. Все это помогает аудитору при оценке рисков существенного искажения во время текущего аудита. Однако такая информация может стать неуместной для текущего аудита вследствие изменений, произошедших в деятельности аудируемого лица и его среде. Поэтому аудитор должен направить соответствующие запросы и выполнить прочие уместные аудиторские процедуры, в том числе сквозные проверки, с целью выявления возможных изменений, способных оказать влияние на актуальность такой информации.

12. Аудитором принимается во внимание и прочая информация, если она уместна для текущего аудита, в частности та, которая была собрана при решении вопроса о заключении договора с аудируемым лицом или продолжении сотрудничества с ним, или информация, полученная из опыта оказания других аудиторских услуг для аудируемого лица, в частности работ по обзорной проверке промежуточной финансовой информации.

13. Участники аудиторской группы должны обсудить подверженность финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица существенным искажениям.

14. Цель такого обсуждения состоит в том, чтобы участники аудиторской группы достигли большего понимания возможности существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок, которые могут иметь место в определенных областях, являющихся объектом порученных им заданий, и поняли, каким образом результаты аудиторских процедур, которые выполняют участники аудиторской группы, могут повлиять на другие аспекты аудита,

включая решения о характере, сроках и об объеме дальнейших аудиторских процедур.

15. Обсуждение подверженности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица существенным искажениям дает возможность более квалифицированным участникам аудиторской группы, включая руководителя аудиторской проверки, поделиться своими знаниями о деятельности аудируемого лица, а также обменяться информацией о возможных рисках хозяйственной деятельности аудируемого лица с другими участниками и о том, каким образом и где финансовая (бухгалтерская) отчетность, возможно, подвержена существенным искажениям. В соответствии с правилом (стандартом) № 13 особое внимание уделяется подверженности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица существенным искажениям вследствие недобросовестных действий. Также должен быть обсужден порядок применения установленных принципов составления финансовой (бухгалтерской) отчетности к конкретным условиям и фактам хозяйственной деятельности аудируемого лица.

16. Решение, кого из участников аудиторской группы привлекать к обсуждению подверженности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица существенным искажениям, каким образом, где и в какой форме проводить такое обсуждение, является предметом профессионального суждения. В обсуждении обычно участвуют ведущие сотрудники аудиторской группы, так как всем участникам аудиторской группы необязательно иметь исчерпывающее представление обо всех аспектах аудиторской проверки. Форма обсуждения зависит от выполняемых участниками аудиторской группы функций, их опыта и информационных потребностей.

Например, при аудите, охватывающем несколько объектов аудита, может иметь место несколько обсуждений, участниками каждого из которых будут ведущие участники аудиторских групп каждого наиболее важного объекта аудита.

При планировании обсуждений следует решить, приглашать ли для участия в них экспертов, включенных в аудиторскую группу. Руководитель аудиторской проверки может решить, что включение в число участников обсуждения эксперта, владеющего знаниями в области информационных систем или какими-либо другими навыками, является необходимым.

17. В соответствии с правилом (стандартом) № 1 аудитор в ходе планирования и проведения аудита должен проявлять профессиональный скептицизм. На обсуждениях, проводимых для участников аудиторской группы, следует подчеркивать необходимость проявления профессионального скептицизма в течение всего периода выполнения аудиторского задания, чтобы не пропустить информацию или иные обстоятельства,

указывающие на возможность наличия существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

18. Возможно проведение и иных обсуждений, способствующих обмену между участниками аудиторской группы информацией относительно подверженности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица существенным искажениям. Целью в этом случае является общение участников аудиторской группы и обмен информацией, полученной в ходе аудита, которая может оказать влияние как на оценку рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок, так и на аудиторские процедуры, выполняемые в отношении рисков.

Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля

19. Понимание аудитором деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, заключается в понимании следующих проблем:

отраслевые, правовые и другие внешние факторы, влияющие на деятельность аудируемого лица, включая применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

характер деятельности аудируемого лица, включая выбор и применение учетной политики;

цели и стратегические планы аудируемого лица, связанные с ними риски хозяйственной деятельности, указывающие на возможное существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности; основные показатели деятельности аудируемого лица и тенденции их изменения;

система внутреннего контроля.

Примеры проблем, которые аудитор может рассматривать в процессе ознакомления с деятельностью аудируемого лица и со средой, в которой она осуществляется, приведены в приложении № 1. Элементы системы внутреннего контроля приведены в приложении № 2.

20. Характер, сроки и объем выполняемых процедур оценки риска зависят от масштаба и сложности деятельности аудируемого лица и опыта работы аудитора с аудируемым лицом. Кроме того, выявление значительных изменений в любом из указанных вопросов по сравнению с предшествующими периодами особенно важно для достижения достаточного понимания деятельности аудируемого лица в целях выявления и оценки рисков существенного искажения.

21. Аудитор должен ознакомиться с соответствующими отраслевыми, правовыми и другими внешними факторами,

влияющими на деятельность аудируемого лица, включая применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Эти факторы включают следующие отраслевые особенности:

- а) конкуренция в отрасли;
- б) взаимоотношения с поставщиками и покупателями;
- в) изменения в технологии производства;
- г) экологические требования, оказывающие влияние на отрасль и аудируемое лицо;
- д) применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- е) требования нормативных правовых актов, в том числе регулирующих сферу деятельности аудируемого лица;
- ж) сложившиеся общие экономические условия.

22. Отрасли, в которой осуществляет свою деятельность аудируемое лицо, могут быть присущи конкретные риски возможного существенного искажения информации, связанные с самим характером деятельности или регулируемыми ее рамками. В таких случаях в аудиторскую группу должны входить лица, обладающие надлежащими и достаточными знаниями и опытом.

23. Нормативными правовыми актами устанавливаются применимые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые руководство аудируемого лица должно использовать при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности и которыми руководствуется аудитор. При этом как аудитор, так и аудируемое лицо должны понимать эти способы.

24. Аудитор должен ознакомиться с особенностями деятельности аудируемого лица. Особенности деятельности аудируемого лица определяются осуществляемыми хозяйственными операциями, формой собственности и способом управления, видом финансовых вложений, которые оно осуществляет и намерено осуществить, его структурой и источником финансирования. Понимание особенностей деятельности аудируемого лица позволяет аудитору разобраться в группах однотипных операций, остатках на счетах бухгалтерского учета и раскрытии информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

25. Аудируемое лицо может иметь сложную структуру, включающую дочерние организации или территориально отдаленные структурные подразделения, что усложняет процесс консолидации финансовой (бухгалтерской) отчетности и может явиться причиной рисков существенного искажения информации.

26. Понимание того, кто является собственниками аудируемого лица и каковы взаимоотношения между собственниками и другими лицами, важно для определения того, выявлены ли и учтены ли надлежащим образом операции со связанными сторонами.

27. Аудитору необходимо обладать знаниями о выбранной и применяемой аудируемым лицом учетной политике, аудитор также должен установить, уместна ли она для деятельности аудируемого лица и согласуется ли со способами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Знания, необходимые аудитору для выполнения аудиторского задания, охватывают также знание:

способов, которые аудируемое лицо использует для учета сложных или необычных операций;

последствий учета хозяйственных операций, в отношении которых существует неопределенность или неоднозначность в силу противоречивости нормативных требований или их отсутствия; изменений в учетной политике аудируемого лица.

Аудитор должен также выявлять случаи, когда аудируемое лицо впервые применяет требования новых нормативных правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет. Если в учетной политике аудируемого лица произошли изменения, то аудитор должен рассмотреть причины изменений, а также установить, являются ли изменения надлежащими и соответствуют ли они установленным способам ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

28. Финансовая (бухгалтерская) отчетность, составленная в соответствии с применяемыми способами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, должна включать надлежащее раскрытие существенной информации. Эта информация касается форм, структуры представления и содержания финансовой (бухгалтерской) отчетности, примечаний, включая используемую терминологию, уровень детализации, классификацию статей в отчетности и основания для представленных числовых показателей. Аудитор обращает внимание на то, раскрыло ли аудируемое лицо надлежащим образом какую-либо проблему в свете обстоятельств и фактов, о которых аудитору стало известно к моменту проведения аудита.

29. Аудитору необходимо обладать знаниями о целях и стратегических планах аудируемого лица и связанных с ними рисках хозяйственной деятельности, которые могут привести к существенному искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности. Деятельность аудируемого лица подвержена влиянию отраслевых, правовых и прочих внутренних и внешних факторов. В условиях воздействия указанных факторов руководство аудируемого лица или представители собственника определяют цели, которые могут быть подготовлены в виде общего плана действий аудируемого лица. Стратегические планы включают в себя подходы, с помощью которых руководство намеревается достичь своих целей. Риски хозяйственной деятельности являются

результатом существенных условий, событий, обстоятельств, действия или бездействия, которые могут негативно повлиять на способность аудируемого лица достигать своих целей и реализовывать свои стратегии, или результатом выбора ненадлежащих целей и стратегий. В деятельности аудируемого лица также происходят изменения под воздействием изменений внешней среды и, соответственно, меняются с течением времени стратегические планы и цели.

30. Риск хозяйственной деятельности представляет собой более широкое понятие, чем риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности. Риск хозяйственной деятельности может возникнуть вследствие каких-либо изменений или возникших сложностей в деятельности, в то же время неспособность распознать необходимость внесения изменения в деятельность может также привести к риску. Изменение в деятельности может произойти, в частности, в результате разработки нового вида продукции, которая может оказаться неудачной, непредсказуемой реакции рынка, даже если разработан удачный вид продукции, а также упущений, которые приведут к возникновению обязательств и риску ухудшения репутации.

Понимание аудитором рисков хозяйственной деятельности аудируемого лица повышает вероятность выявления рисков существенного искажения информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Однако в обязанность аудитора не входит выявление и оценка всех рисков хозяйственной деятельности.

31. Большинство рисков хозяйственной деятельности будут с большой вероятностью иметь финансовые последствия и, следовательно, оказывать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, хотя не все риски хозяйственной деятельности обязательно ведут к рискам ее существенного искажения. Следствием риска хозяйственной деятельности может стать риск существенного искажения однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и случаев раскрытия информации на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.

Риск хозяйственной деятельности, обусловленный сокращением числа клиентов, возникшим в результате произошедших слияний организаций отрасли, может повысить риск искажения оценки дебиторской задолженности. Однако тот же самый риск в сочетании со снижением спроса (потребностей рынка) может привести к более серьезным последствиям – риску непрерывности деятельности аудируемого лица. Суждение аудитора о том, может ли риск хозяйственной деятельности привести к существенному

искажению отчетности, выносятся с учетом знания аудитором обстоятельств, в которых находится аудируемое лицо. Примеры условий и событий, которые могут указывать на риски существенного искажения информации, приведены в приложении № 3.

32. Выявление рисков хозяйственной деятельности руководством аудируемого лица и разработка подходов для их устранения является частью системы внутреннего контроля.

33. Аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, как правило, не устанавливают долгосрочных целей и не разрабатывают стратегических планов, а управляют рисками с помощью конкретных действий или процедур. Во многих случаях у аудируемого лица может не быть документации, касающейся подобных вопросов. В таких случаях аудитор обычно получает сведения из письменных заявлений и разъяснений, запрашиваемых у руководства аудируемого лица, и наблюдения за тем, как руководство аудируемого лица реагирует на такие проблемы.

34. Аудитор должен ознакомиться с оценкой и анализом финансовых результатов деятельности аудируемого лица. Финансовые результаты деятельности аудируемого лица и их анализ помогают аудитору распознать области деятельности аудируемого лица, которые руководство и другие сотрудники считают важными. Ознакомление аудитора с оценками финансовых результатов деятельности аудируемого лица дает возможность понять, может ли воздействие этих оценок привести к таким действиям руководства, которые увеличивают риски существенного искажения информации.
35. Оценку финансовых результатов деятельности аудируемого лица и их анализ, осуществляемые руководством аудируемого лица, следует отличать от действий руководства, связанных с мониторингом эффективности средств контроля, хотя их цели могут частично совпадать. Регулярное наблюдение за адекватностью и операционной эффективностью средств контроля посредством анализа информации об их функционировании в первую очередь направлено на обеспечение эффективной работы

системы внутреннего контроля. В то же время оценка финансовых результатов деятельности и их анализ имеют целью определить, отвечают ли результаты деятельности целям, поставленным руководством (или третьей стороной). Тем не менее в некоторых случаях показатели результатов деятельности также содержат информацию, которая дает возможность руководству выявить недостатки системы внутреннего контроля.

36. Учетные данные для управленческих целей, формируемые аудируемым лицом, могут содержать:

ключевые показатели результатов деятельности (финансовые и нефинансовые);

сметы;

анализ различных вариантов развития деятельности;

информацию по сегментам деятельности;

отчетность отделов или иных подразделений разного уровня;

информацию, содержащую сравнительный анализ результатов деятельности аудируемого лица с аналогичными показателями конкурентов.

Может существовать информация об оценке финансовых результатов деятельности аудируемого лица, произведенная сторонними лицами, в частности аналитические материалы и отчеты, подготовленные банками и участниками рынка ценных бумаг, которые могут содержать информацию, полезную для аудитора с точки зрения понимания деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется. Такие материалы аудитор должен попытаться получить непосредственно от аудируемого лица.

37. Внутренние оценки могут выявить неожиданные результаты или тенденции, в связи с которыми аудитору может потребоваться получение у руководства аудируемого лица соответствующих разъяснений для выяснения причины таких результатов и тенденций и осуществления соответствующих действий (включая в некоторых случаях выявление и своевременное исправление искажений информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности). Оценка финансовых результатов деятельности аудируемого лица может также указать аудитору на риск искажения соответствующей информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Показатели оценки результатов деятельности, в частности, могут указывать на то, что у аудируемого лица наблюдается необычно быстрое развитие или значительный рост прибыли по сравнению с аналогичными показателями других хозяйствующих субъектов в той же отрасли. Такая информация в сочетании с другими факторами, такими, как премиальные выплаты, размер которых зависит от показателей финансовых результатов деятельности

аудируемого лица, или стимулирующие выплаты, может свидетельствовать о возможном риске негативного воздействия руководства на процесс подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

38. Значительный объем информации, используемой для оценки финансовых результатов деятельности аудируемого лица, может быть получен из информационных систем аудируемого лица. Если руководство аудируемого лица допускает, что исходные данные, используемые для оценки результатов деятельности, являются точными, не имея достаточных на то оснований, то в случае наличия в этой информации ошибок руководство аудируемого лица может прийти к неправильным выводам о результатах деятельности аудируемого лица. Если аудитор предполагает использовать оценки финансовых результатов деятельности аудируемого лица в целях аудита (при выполнении аналитических процедур), то аудитор должен убедиться в надежности и достаточности информации, на основании которой руководство аудируемого лица осуществляло оценку. Используя оценки финансовых результатов деятельности, аудитор также устанавливает, являются ли они достаточно точными, чтобы на их основании делать выводы о возможных существенных искажениях.

39. Аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, как правило, не имеют установленного порядка проведения процедур по оценке и анализу финансовых результатов деятельности. Тем не менее руководство таких субъектов, как правило, полагается на некоторые ключевые показатели, которые, исходя из опыта и знания деятельности, являются надежной базой для оценки финансовых результатов деятельности и принятия надлежащих действий.

40. Аудитор должен обладать знаниями о системе внутреннего контроля, необходимыми для проведения аудита, и использовать их для выявления возможных искажений при рассмотрении факторов, которые оказывают влияние на риски существенного искажения информации, и при планировании характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур.

41. Система внутреннего контроля представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам. Это означает, что организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из этих целей.

42. Система внутреннего контроля включает следующие элементы:
контрольная среда;
процесс оценки рисков аудируемым лицом;
информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
контрольные действия;
мониторинг средств контроля.

Описание элементов системы внутреннего контроля приведено в приложении № 2.

43. Разделение системы внутреннего контроля на 5 элементов предоставляет аудиторам удобный подход для анализа того, каким образом различные элементы системы внутреннего контроля аудируемого лица могут влиять на аудит. Такой подход необязательно отражает то, каким образом аудируемое лицо организовало и применяет систему внутреннего контроля. Аудитору важно установить, что конкретные средства контроля эффективно предотвращают или выявляют и устраняют существенные искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в группах однотипных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета или случаях раскрытия информации. Аудитор может использовать иную терминологию и подходы при рассмотрении системы внутреннего контроля и для описания разных элементов системы внутреннего контроля и их влияния на аудит при условии, что в ходе аудита будут рассмотрены все элементы, указанные в настоящем правиле (стандарте).

44. Порядок организации и функционирования системы внутреннего контроля зависит от размеров и сложности структуры аудируемого лица. В частности, аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, могут использовать в меньшей степени формализованные средства контроля, заменяя их более простыми процессами и процедурами для достижения своих целей.

Аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, в которых руководство активно участвует в процессе составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, могут и не иметь подробных описаний учетных процедур или детально составленной учетной политики. У некоторых аудируемых лиц, в частности относящихся к субъектам малого предпринимательства, собственник и руководитель может являться одним лицом и выполнять функции, которые в аудируемом лице более крупного размера считаются относящимися к нескольким элементам системы внутреннего контроля. Поэтому внутри аудируемых лиц, относящихся к субъектам малого предпринимательства, нет четкой границы между элементами системы внутреннего контроля, однако их

основные цели совпадают с целями аудируемых лиц более крупного размера.

45. Между целями аудируемого лица и средствами контроля, которые оно применяет для того, чтобы обеспечить разумную уверенность в их достижении, существует прямая связь. Цели аудируемого лица и его средства контроля связаны с финансовой (бухгалтерской) отчетностью, хозяйственными операциями и соблюдением законодательства Российской Федерации, однако не все эти цели и средства контроля имеют отношение к оценке аудиторских рисков.

46. Как правило, средства контроля, которые являются уместными для целей аудита, имеют отношение к подготовке аудируемым лицом финансовой (бухгалтерской) отчетности для внешних пользователей, которая дает достоверное во всех существенных отношениях представление, соответствующее применяемым принципам и методам ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Средства контроля влияют на риски существенного искажения этой финансовой (бухгалтерской) отчетности. В соответствии с требованиями настоящего правила (стандарта) предметом профессионального суждения аудитора является вопрос о том, относится ли данное средство контроля в отдельности или в сочетании с другими средствами к целям аудита в части оценки рисков существенного искажения информации и в части планирования и выполнения дальнейших процедур в соответствии с оцененными рисками. Вынося такое суждение, аудитор учитывает конкретные обстоятельства, применяемый элемент контроля и следующие факторы:

- а) суждение аудитора о существенности искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- б) размер и сложная структура аудируемого лица;
- в) характер деятельности аудируемого лица, включая особенности его организационной структуры и формы собственности;
- г) степень многообразия и сложность хозяйственных операций аудируемого лица;
- д) применяемые требования нормативных правовых актов;
- е) характер и сложность информационных систем, которые являются частью системы внутреннего контроля аудируемого лица, включая использование услуг обслуживающих организаций.

47. Применяемые аудируемым лицом средства контроля за полнотой и точностью формируемой им информации могут также иметь отношение к целям аудита, если аудитор намерен использовать эту информацию при планировании и выполнении дальнейших аудиторских процедур. Предыдущий опыт аудитора, касающийся аудируемого лица, и информация, полученная при ознакомлении с его деятельностью и средой и в ходе проведения

аудита, помогают аудитору в выявлении средств контроля, имеющих отношение к целям аудита.

Хотя внутренний контроль применяется ко всей организации и к любому ее подразделению или группе хозяйственных операций, понимание аудитором средства внутреннего контроля, относящегося к каждому подразделению или группе хозяйственных операций, может не потребоваться.

48. Средства контроля за хозяйственными операциями и соблюдением целей деятельности могут быть актуальными и полезными для аудита, если они имеют отношение к исходным данным, которые аудитор оценивает или использует при выполнении аудиторских процедур.

Примером являются средства контроля, относящиеся к нефинансовым показателям, используемым аудитором в аналитических процедурах, таким, как данные об объемах продаж (статистика продаж). Другим примером являются средства контроля за соблюдением соответствия подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности требованиям нормативных правовых актов, которые могут иметь непосредственное и существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность (в частности, средства контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации, относящегося к расчетам и начислению налога на прибыль) и которые могут быть актуальными для целей аудита.

49. Часто аудируемое лицо применяет средства контроля в целях, которые могут и не иметь отношения к целям аудита, в этом случае в рассмотрении их аудитором нет необходимости.

В частности, аудируемое лицо может полагаться на сложную систему автоматизированных средств контроля для обеспечения выполнения хозяйственных операций и эффективного использования ресурсов (например, автоматизированная система средств контроля коммерческой авиалинии за соблюдением графика полетов), такие средства контроля не являются актуальными и полезными для целей аудита.

50. Система внутреннего контроля за защитой активов от несанкционированного приобретения, использования или распоряжения ими может включать средства контроля, относящиеся к финансовой (бухгалтерской) отчетности и целям хозяйственных операций. При ознакомлении с каждым из элементов такой системы внутреннего контроля рассмотрение аудитором средств защиты активов обычно ограничивается теми из них, целью которых является обеспечение достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В частности, использование таких средств контроля, как пароли, ограничивающие доступ к исходным данным и программам, в которых обрабатываются выплаты денежных средств, может быть актуальным и полезным для целей аудита финансовой

(бухгалтерской) отчетности. Напротив, средства контроля, предотвращающие перерасход материалов в производстве, как правило, не актуальны для целей аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

51. Средства контроля, имеющие отношение к целям аудита, могут функционировать в рамках любого элемента системы внутреннего контроля.

52. Понимание аудитором системы внутреннего контроля аудируемого лица подразумевает осуществляемую аудитором оценку адекватности организации средств контроля и установление факта их применения. Оценка адекватности организации средства контроля включает рассмотрение способности средства контроля в отдельности или в сочетании с другими средствами контроля эффективно предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения. Под применением средства контроля подразумевается, что средство контроля существует и аудируемое лицо использует его. Аудитор знакомится с организацией средства контроля и решает, следует ли рассматривать, применялось ли такое средство контроля. Ненадлежащим образом организованное средство контроля может свидетельствовать о существенном недостатке системы внутреннего контроля аудируемого лица, и аудитор решает, следует ли обсуждать этот вопрос с представителями собственника.

53. Процедуры оценки риска с целью получения аудиторских доказательств относительно организации и применения уместных средств контроля могут включать получение информации от сотрудников аудируемого лица, наблюдение за функционированием конкретных средств контроля, проверку документов и отчетов, а также прослеживание отражения хозяйственных операций в информационных системах, имеющих отношение к подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности. Для оценки надлежащей организации средства контроля, имеющего отношение к целям аудита, и определения того, применялось ли такое средство контроля, составление аудитором одних только запросов не будет являться достаточным.

54. Понимание средств контроля аудируемого лица не является достаточным без тестирования системы эффективности средств контроля, если только в системе внутреннего контроля нет какого-то автоматического механизма, который обеспечивал бы постоянное функционирование системы контроля.

Получение аудиторского доказательства о факте единичного применения средства контроля, выполняемого вручную, не является аудиторским доказательством эффективности системы этого средства контроля в течение всего аудируемого периода. Однако информационные системы, позволяя аудируемому лицу постоянно обрабатывать значительные объемы информации, тем

самым расширяют его возможности осуществления мониторинга выполнения контрольных действий и достижения эффективного разграничения обязанностей посредством применения средств контроля за надежностью применяемых программ, баз данных и операционных систем. Поэтому вследствие устойчивости, присущей компьютеризированной системе обработки информации, выполнение аудиторских процедур, целью которых является определение, применялся ли автоматизированный контроль, может служить свидетельством эффективности системы такого средства контроля при условии, что в программы не были внесены изменения.

55. Большинство аудируемых лиц использует компьютеризированные информационные системы для составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и отчетов для управленческих целей. Однако даже при широком применении информационных технологий в системах внутреннего контроля будут существовать элементы, выполняемые вручную. Соотношение между автоматизированными и выполняемыми вручную элементами бывает различным. В некоторых случаях у аудируемых лиц, относящихся к субъектам малого предпринимательства, системы внутреннего контроля в основном реализуются вручную. В других случаях у аналогичных по деятельности аудируемых лиц масштабы автоматизации могут варьироваться от систем со значительной автоматизацией и небольшим объемом элементов, выполняемых вручную, до систем с преобладанием автоматизированных элементов. Таким образом, система внутреннего контроля аудируемого лица включает и автоматизированные и выполняемые вручную элементы системы внутреннего контроля, характеристики которых актуальны и полезны при аудиторской оценке рисков и выполнении дальнейших аудиторских процедур.

56. Использование автоматизированных или осуществляемых вручную средств внутреннего контроля влияет на то, каким образом хозяйственные операции иницируются, регистрируются, обрабатываются и включаются в финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Средства контроля, осуществляемые вручную, могут включать такие процедуры, как контроль за санкционированием и выполнением операций, а также сверка и рассмотрение связанных статей. Чтобы иницировать хозяйственную операцию, отразить ее в учете, обработать и отчитаться по ней, аудируемое лицо может использовать в качестве альтернативы автоматизированные процедуры. В этом случае регистрация в электронном виде является аналогом таких документов на бумажных носителях, как заказы на поставку, счета, отгрузочные документы и относящиеся к ним бухгалтерские записи. Средства контроля за информационными системами состоят из сочетания

автоматизированных средств контроля (например, средства контроля, встроенные в компьютерные программы) и средств контроля, осуществляемых вручную. Средства контроля, осуществляемые вручную, могут быть независимыми от информационных систем и использовать информацию, получаемую из этих систем, или их функции могут быть ограничены мониторингом эффективного функционирования информационных систем и средств автоматизированного контроля. В случаях, когда информационные системы используются для того, чтобы инициировать хозяйственные операции и другие исходные финансовые данные, отражать их в учете, обрабатывать и включать в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, эти системы и программы могут включать в себя средства контроля в отношении связанных с ними предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности на уровне существенных счетов бухгалтерского учета или играть важную роль в отношении эффективного функционирования средств контроля, осуществляемых вручную, зависящих от информационных систем. Сочетание автоматизированных средств контроля и средств контроля, осуществляемых вручную, варьируется в зависимости от характера и сложности используемых аудируемым лицом информационных систем.

57. В целом информационные системы обеспечивают системе внутреннего контроля аудируемого лица потенциальное преимущество в результативности и эффективности, поскольку они позволяют аудируемому лицу:

- а) последовательно применять заранее установленные правила деятельности и выполнять сложные расчеты при обработке больших объемов хозяйственных операций или исходных данных;
- б) увеличить временные рамки, доступность и точность информации;
- в) способствовать дополнительному анализу информации;
- г) расширить возможности мониторинга осуществления деятельности аудируемого лица, его политики и процедур;
- д) сократить риск того, что средства контроля могут быть обойдены;
- е) расширить возможности эффективного разграничения обязанностей путем введения средств контроля защиты применяемых программ, баз данных и операционных систем.

58. Информационные системы создают определенные риски для системы внутреннего контроля аудируемого лица, включая следующие:

- а) приходится полагаться на системы или программы, которые могут неточно обрабатывать данные, обрабатывать неточные данные либо делать то и другое одновременно;
- б) возможен несанкционированный доступ к исходным данным,

что может привести к уничтожению данных или их ненадлежащим модификациям, включая отражение в бухгалтерском учете несанкционированных или несуществующих хозяйственных операций либо неточное отражение в бухгалтерском учете данных о них (такие риски могут возникнуть там, где к общей базе данных имеет доступ большое количество пользователей);

в) возможно получение персоналом, отвечающим за функционирование информационных систем, более расширенного доступа сверх того, который необходим ему для выполнения возложенных на него обязанностей, что может повлечь нарушение установленного порядка разграничения обязанностей;

г) возможно внесение несанкционированных модификаций в основные файлы баз данных, компьютерные системы или программы;

д) неспособность произвести модификации в системах или программах, когда это действительно необходимо;

е) неуместное стороннее вмешательство;

ж) потенциальная возможность потери информации.

59. Использование средств контроля, осуществляемого вручную, может быть более предпочтительным в том случае, когда требуется проявить суждение и свободу выбора в следующих случаях:

а) крупные, необычные или неповторяющиеся операции;

б) обстоятельства, при которых сложно выявить, предположить или предсказать ошибки;

в) изменение обстоятельств, которое требует реакции средств контроля, отсутствующих в сфере существующего автоматизированного контроля;

г) при мониторинге эффективности средств автоматизированного контроля.

60. Средства контроля, реализуемого вручную, содержат определенные риски для системы внутреннего контроля вследствие наличия рисков, связанных с человеческим фактором. Они могут быть менее надежными, чем средства автоматизированного контроля, поскольку могут быть более легко обойдены, проигнорированы или быть подвержены внешнему вмешательству, в том числе ошибкам и искажениям. Вследствие этого нельзя полагаться на стабильность применяемых средств контроля, реализуемого вручную, которые оказываются менее пригодными:

а) при большом объеме или повторяемости операций или в ситуациях, при которых ожидаемые или прогнозируемые ошибки могут быть эффективно предотвращены или обнаружены именно с помощью средств автоматизированного контроля;

б) для контрольных действий, при осуществлении которых могут

быть разработаны специальные автоматизированные средства контроля.

61. Масштаб и характер рисков системы внутреннего контроля меняются в зависимости от типа и характеристик информационных систем аудируемого лица. Поэтому при ознакомлении с системой внутреннего контроля аудитор обращает внимание на то, реагировало ли аудируемое лицо адекватно на риски, возникающие при использовании информационных систем или систем, реализуемых вручную, путем создания эффективных средств контроля.

62. Система внутреннего контроля может только в разумных пределах обеспечить аудируемому лицу уверенность в достижении им целей при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности в силу влияния ограничений, присущих системе внутреннего контроля. Также ограничения обусловлены тем, что суждение человека при принятии решения может оказаться ошибочным и что в системе внутреннего контроля могут возникнуть сбои вследствие человеческого фактора, выразившиеся в виде простых ошибок и искажений.

В случае если сотрудники, работающие с информационными системами аудируемого лица, не полностью понимают, каким образом система ввода заказа обрабатывает операции по продажам, эти сотрудники могут в целях обработки продаж новых видов продукции разработать ошибочные изменения системы ввода заказа. С другой стороны, необходимые изменения системы ввода заказа могут быть разработаны правильно, но они могут быть не понятны лицам, которые осуществляют перевод этих изменений на язык компьютерной программы. Ошибки могут возникнуть и при использовании информации, сформированной информационными системами. Средства автоматизированного контроля могут быть организованы так, чтобы привлекать специальным сообщением внимание руководящих сотрудников об имевших место определенных операциях на сумму, превышающую некоторое предельное значение, а руководящие сотрудники могут не понять цели таких сообщений и, соответственно, проигнорировать их или не исследовать причин появления необычных операций.

63. Кроме того, средства контроля могут быть обойдены в результате сговора двух или более лиц либо ненадлежащего вмешательства руководства в работу системы внутреннего контроля.

Руководство может заключить соглашения с покупателями и заказчиками, в которых будут изменены сроки и условия стандартных контрактов по продажам, что может привести к неправильному признанию доходов. Аналогичным образом средства контроля, установленные в программном обеспечении,

которые предназначены для привлечения внимания руководства к хозяйственным операциям, в ходе которых покупатели превышают установленные лимиты на кредит, не дадут желаемого результата, если руководство будет намеренно игнорировать такие предупредительные сообщения системы.

64. Аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, как правило, имеют небольшую численность работающих, что может ограничивать распределение обязанностей между работающими. Однако и в этих условиях на ключевых участках может быть предусмотрено разделение обязанностей или другой вид не очень сложных, но эффективных средств контроля. Возможность того, что средства контроля не принимаются во внимание руководителем, являющимся одновременно собственником, зависит в большой степени от контрольной среды и отношения руководителя, являющегося одновременно собственником, к системе внутреннего контроля.

65. Аудитору необходимо обладать знаниями о контрольной среде. Контрольная среда предполагает выполнение функций управления и руководства, а также мнение, осведомленность и действия представителей собственника и руководителей относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица. Контрольная среда является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка.

66. Основная ответственность в деле предотвращения и обнаружения недобросовестных действий и ошибок лежит как на представителях собственника, так и на руководстве аудируемого лица. При оценке надежности контрольной среды и определении, функционировала ли она, аудитор получает понимание того, каким образом руководство под надзором представителей собственника смогло создать и поддерживать честность и нормы этического поведения, а также установило надлежащие средства контроля в целях предотвращения и обнаружения недобросовестных действий или ошибок внутри аудируемого лица.

67. При оценке контрольной среды аудитор рассматривает, каким образом следующие элементы внедрены в деятельность аудируемого лица:

а) доведение до сведения сотрудников принципа честности, других этических ценностей и их поддержание (существенные элементы, оказывающие влияние на эффективность организации средств контроля, управления ими и мониторинга их работоспособности);

б) приверженность профессионализму (мнение руководства об уровне профессиональных знаний, необходимых для выполнения соответствующих видов работ);

в) участие представителей собственника (независимость от руководства, их опыт и статус, масштабы их вовлечения в деятельность и надзор за ней, информация, которую они получают, уровень сложности поднимаемых и обсуждаемых с руководством аудируемого лица вопросов, их взаимодействие с внутренними и внешними аудиторами);

г) философия и стиль работы руководства (подход руководства к выявлению рисков хозяйственной деятельности и управлению ими, позиция и действия руководства в отношении подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, обработки информации, а также персонала и задач, имеющих отношение к бухгалтерскому учету);

д) организационная структура (система, в рамках которой планируется, осуществляется, контролируется и отслеживается деятельность аудируемого лица для достижения стоящих перед ним целей);

е) распределение ответственности и полномочий (каким образом происходит разделение ответственности и полномочий в ходе осуществления деятельности и каким образом устанавливается иерархия подотчетности сотрудников друг другу);

ж) кадровая политика и практика (набор сотрудников, их адаптация (инструктаж), подготовка, обучение, оценка, консультирование, продвижение по службе и вознаграждение).

68. При ознакомлении с элементами контрольной среды, предусмотренными пунктом 67 настоящего правила (стандарта), аудитор должен установить, применялись ли они. Обычно аудитор получает надлежащие аудиторские доказательства путем сочетания запросов и прочих процедур оценки риска, подкрепляя запросы наблюдением или инспектированием документов.

69. Аудиторские доказательства в отношении элементов контрольной среды могут быть недоступны в документарной форме, в частности, у аудируемых лиц, относящихся к субъектам малого предпринимательства, у которых взаимодействие между руководством и другими сотрудниками может быть неформальным, но эффективным.

70. Полномочия представителей собственника устанавливаются в регламентах деятельности и инструкциях или руководствах, составленных для представителей собственника. Представители собственника противостоят различным факторам, осуществляющим давление на руководство в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Например, основания для выплаты вознаграждения руководству могут создать ситуацию, когда руководство столкнется с противоречащими друг другу интересами – заинтересованности в составлении достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности и ощутимых выгодах от улучшения результатов деятельности. Знакомясь с организацией контрольной среды, аудитор обращает внимание на такие вопросы, как независимость представителей собственника и их способность оценивать действия руководства. Аудитор также обращает внимание на то, существует ли у аудируемого лица специально созданный комитет по аудиту, который осведомлен о его хозяйственных операциях и наблюдает за тем, составлена ли финансовая (бухгалтерская) отчетность достоверно во всех существенных отношениях в соответствии с основными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

71. Характер контрольной среды аудируемого лица таков, что он оказывает влияние на процесс оценки рисков существенного искажения информации.

Средства контроля руководителя, являющегося одновременно собственником, могут скомпенсировать отсутствие формального разграничения обязанностей в аудируемом лице, относящемся к субъектам малого предпринимательства. Аудиторская оценка организации контрольной среды аудируемого лица включает рассмотрение вопроса о том, обеспечивают ли сильные стороны элементов контрольной среды в совокупности надлежащую основу для других составляющих системы внутреннего контроля, а также не ослабляются ли они недостатками контрольной среды.

Например, кадровая политика, имеющая целью прием на работу квалифицированного персонала в области финансов, бухгалтерского учета и информационных технологий, может не снизить сильную склонность высшего руководства к тенденциозному завышению доходов в отчетности.

Изменения в контрольной среде могут оказать влияние на актуальность информации, полученной в ходе предыдущих аудитов. В частности, решение руководства выделить дополнительные ресурсы для обучения персонала и осведомленность руководства о работе по подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности могут сократить риск возникновения ошибок при обработке финансовой информации. Напротив, неспособность руководства выделить достаточные ресурсы для противостояния рискам безопасности, присущим информационным системам, может оказать негативное воздействие на систему внутреннего контроля, которое может проявиться в том, что неправильные изменения компьютерных программ или исходных данных не привлекут внимания руководства, или что может быть допущено осуществление не получивших одобрения хозяйственных операций.

72. Наличие удовлетворительной контрольной среды может стать положительным фактором при оценке аудитором рисков существенного искажения информации и оказать влияние на характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур. В частности, это может помочь сократить риск совершения недобросовестных действий, хотя удовлетворительная контрольная среда не является абсолютным препятствием для недобросовестных действий. Напротив, недостатки в контрольной среде могут подорвать эффективность средств контроля и, следовательно, стать отрицательным фактором при аудиторской оценке рисков существенного искажения информации в связи с возможными недобросовестными действиями.

73. Контрольная среда сама по себе не предотвращает, не обнаруживает и не исправляет существенное искажение информации на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в группах однотипных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета или в случаях раскрытия

информации. Поэтому аудитор наряду с контрольной средой обычно рассматривает влияние других элементов системы внутреннего контроля при оценке рисков существенного искажения информации, таких, как мониторинг средств контроля и функционирование определенных контрольных действий.

74. Аудитор должен обладать знаниями о действиях аудируемого лица, направленных на выявление рисков хозяйственной деятельности, имеющих отношение к целям финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также решениях аудируемого лица по поводу мер, предпринимаемых в отношении этих рисков и возможных их последствий. Такой процесс описывается как процесс оценки рисков аудируемым лицом и формирует основу для понимания аудитором, каким образом руководство выявляет риски, на которые следует воздействовать.

75. При оценке организации и применения процесса оценки рисков аудируемым лицом аудитор выясняет, каким образом руководство аудируемого лица:

выявляет риски хозяйственной деятельности, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности;

оценивает значимость рисков;

оценивает вероятность возникновения рисков;

решает вопрос о способах управления рисками.

Если процесс оценки рисков аудируемым лицом имеет надлежащий характер в рамках существующих обстоятельств, то это помогает аудитору в выявлении рисков существенного искажения информации.

76. Аудитор направляет руководству аудируемого лица запросы в отношении рисков хозяйственной деятельности, которые руководство выявило, и рассматривает эти риски с точки зрения того, могут ли они привести к существенным искажениям информации. Во время аудита аудитор может выявить риски существенного искажения информации, которые не удалось выявить руководству. В таких случаях аудитор выясняет, не является ли этот риск в основе своей таким риском, который должен был быть выявлен в процессе оценки рисков аудируемым лицом, и если это так, то почему этого не произошло. Если в результате аудитор составит мнение о том, что имеется существенный недостаток в процессе оценки рисков аудируемым лицом, то аудитор обращается к представителям собственника.

77. Руководитель, являющийся одновременно собственником аудируемого лица, относящегося к субъектам малого предпринимательства, может не располагать формальным механизмом осуществления процесса оценки рисков. В таких случаях аудитор обсуждает с руководством аудируемого лица вопрос о том, каким образом оно выявляет риски хозяйственной деятельности и как на них воздействует.

78. Информационные системы, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, включающие в себя систему бухгалтерского учета, состоят из соответствующих процедур и записей, установленных для инициирования хозяйственных операций аудируемого лица (как в отношении наступления события, так и состояния), их регистрации, обработки и включения их в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, а также для ведения учета соответствующих активов, обязательств и капитала.

79. Аудитор должен обладать знаниями об информационных системах, связанных с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствующей деятельностью, которые охватывают следующее:

а) группы однотипных операций в деятельности аудируемого лица, которые являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности;

б) процедуры как для компьютеризированной, так и для ручной системы учета, с помощью которых хозяйственные операции иницируются, регистрируются, обрабатываются и включаются в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;

в) соответствующие бухгалтерские записи на бумажных носителях или в электронном виде, информация и конкретные статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности, касающиеся иницируемых хозяйственных операций, их регистрации, обработки и обобщения;

г) фиксация информационными системами данных о событиях и условиях, которые не входят в состав однотипных операций, но тем не менее могут являться существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности;

д) процесс подготовки и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, включая процедуры и методы, используемые руководством аудируемого лица при расчете важных оценочных значений и в случаях необходимого раскрытия информации.

80. В процессе ознакомления аудитор рассматривает процедуры, применяемые для передачи информации из систем обработки операций в главную книгу или системы составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитору также необходимо понимать процедуры аудируемого лица, предназначенные для сбора уместной для финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о событиях и условиях, не являющихся хозяйственными операциями, таких, как обесценение или амортизация активов либо вероятность получения дебиторской задолженности.

81. Информационные системы аудируемого лица обычно предусматривают осуществление стандартных бухгалтерских проводок, которые необходимо делать на регулярной основе, для регистрации в главной книге таких хозяйственных операций, как

продажи, покупки и выплаты денежных средств, или для отражения расчетов оценочных значений, которые периодически выполняются руководством для расчета изменений оценки сумм долгов, нереальных для взыскания.

82. Процесс подготовки и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица включает также использование нестандартных проводок для отражения нетиповых, необычных хозяйственных операций или корректировок.

Примерами являются корректирующие проводки при составлении консолидированной финансовой (бухгалтерской) отчетности и проводки при объединении организаций или их ликвидации либо проводки при оценках, проводимых в единичном порядке, в частности при обесценении активов. При ручном способе ведения бухгалтерского учета на бумажных носителях нестандартные записи могут быть выявлены путем просмотра главной книги, учетных регистров и подтверждающих документов. Однако в том случае, когда применяется автоматизированный способ ведения главной книги и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, такие проводки могут существовать только в электронном виде, поэтому и могут быть выявлены более легко с помощью методов аудита с использованием компьютеров.

83. Процесс составления финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица включает процедуры, предназначенные для обеспечения того, чтобы информация, в отношении которой требуется раскрытие информации в соответствии с основными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, аккумулировалась, записывалась, обрабатывалась, обобщалась и надлежащим образом включалась в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

84. В процессе ознакомления аудитор рассматривает риски существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые могут возникнуть в связи с ненадлежащим вмешательством в работу средств контроля в отношении типовых и нестандартных бухгалтерских проводок. Автоматизированные способы учета и средства контроля могут снизить риск случайной ошибки, но не могут устранить риск ненадлежащего вмешательства в эти процессы, в частности внесение изменений в данные, которые обычно автоматически переносятся в главную книгу или систему, формирующую показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитору следует иметь в виду, что при автоматизированной передаче информации в информационных системах может не остаться доказательств такого вмешательства.

85. Аудитор должен выяснить, как аудируемым лицом решается

вопрос в случае некорректной обработки хозяйственных операций, существует ли в информационных системах балансирующая статья (счет), в состав которой включаются данные, если в момент ввода не ясно, по какой статье (счету) их следует отразить, или в случаях отсутствия балансового равенства для аккумулирования сумм расхождений. Аудитор устанавливает, каким образом фиксируются и объясняются случаи вмешательства в работу средств контроля или их обхода.

86. Аудитор должен понимать работу информационных систем аудируемого лица, имеющих отношение к подготовке и составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности для того, чтобы сделать вывод об их соответствии условиям деятельности аудируемого лица. Аудитор должен представлять:

- а) как протекают хозяйственные операции в рамках различных действий аудируемого лица, направленных на его развитие, приобретение, производство и реализацию его товаров, работ и услуг;
- б) как обеспечивается соответствие осуществляемой деятельности нормативным правовым актам;
- в) как осуществляется регистрация информации, включая ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности.

87. Аудитор должен понимать, каким образом аудируемое лицо доводит до сведения персонала информацию о функциях, об обязанностях и ответственности конкретных сотрудников, а также о существенных вопросах, касающихся финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Система информирования обеспечивает понимание каждым лицом обязанностей и ответственности, связанных с организацией и функционированием системы внутреннего контроля в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности, и может принимать такие формы, как внутренние регламенты деятельности и инструкции по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности. Система информирования обеспечивает понимание персоналом характера своего участия в процессе подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и связи своих действий в информационных системах с работой других сотрудников, а также способы доведения до сведения сотрудников более высокого уровня информации о каких-либо исключительных ситуациях. Гласность способствует тому, чтобы в отношении исключительных или чрезвычайных ситуаций принимались бы адекватные меры. Понимание аудитором системы обмена информацией, относящейся к вопросам финансовой (бухгалтерской) отчетности, должно распространяться на практику взаимодействия руководства с представителями собственника, в частности комитетом по аудиту, а также с внешними по отношению к аудируемому лицу

организациями.

88. Аудитору необходимо обладать достаточными знаниями о контрольных действиях аудируемого лица, чтобы оценить риски существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и разработать дальнейшие аудиторские процедуры с учетом оцененных рисков. Контрольные действия аудируемого лица включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, что предприняты необходимые меры в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица. Контрольные действия аудируемого лица, осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях.

Примерами таких конкретных контрольных действий являются:

- а) санкционирование (одобрение) руководством аудируемого лица контрольных действий;
- б) проверка выполнения контрольных действий;
- в) обработка информации, полученной в результате контрольных действий;
- г) проверка наличия и состояния объектов аудируемого лица;
- д) разделение обязанностей между работниками аудируемого лица в ходе контрольных действий.

89. Знакомясь с контрольными действиями аудируемого лица, аудитор обращает внимание в первую очередь на то, каким образом конкретное контрольное действие аудируемого лица в отдельности или в сочетании с другими предупреждает или обнаруживает и исправляет существенные искажения в группах однотипных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета или конкретных случаях раскрытия информации. Контрольными действиями аудируемого лица, имеющими отношение к целям аудита, являются те, в отношении которых, по мнению аудитора, следует получить достаточное понимание, чтобы оценить риски существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью в дальнейшем разработать и выполнить необходимые аудиторские процедуры с учетом оцененных рисков. Аудит не требует понимания всех контрольных действий аудируемого лица, имеющих отношение к каждой из существенных групп однотипных операций, остаткам по счетам бухгалтерского учета и случаям раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности, или понимания всех контрольных действий на уровне каждой предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, связанной с ними. Аудитор направляет свои действия на выявление и понимание контрольных действий в отношении тех областей, в которых, по мнению аудитора, с наибольшей

вероятностью могут возникнуть существенные искажения информации. Если несколько контрольных действий аудируемого лица преследуют одну и ту же цель, аудитору не требуется понимание каждого из действий.

90. При принятии решения о том, следует ли дополнительно изучать контрольные действия, аудитору следует принимать во внимание знания о существовании или об отсутствии контрольных действий, полученные им при ознакомлении с другими элементами системы внутреннего контроля. Рассматривая вопрос о том, имеют ли контрольные действия отношение к целям аудита, аудитор учитывает выявленные им риски, которые могут привести к существенному искажению информации. Контрольные действия являются уместными для целей аудита, если от аудитора требуется оценить их в соответствии с ситуациями, предусмотренными пунктами 113 и 115 настоящего правила (стандарта).

91. Аудитор должен понять, каким образом аудируемое лицо отреагировало на риски, присущие информационным системам. Применение информационных систем оказывает влияние на то, каким образом внедряются контрольные действия. Аудитор рассматривает вопрос о том, отреагировало ли аудируемое лицо адекватно на риски, присущие информационным системам, при организации эффективных общих средств контроля и прикладных средств контроля. С точки зрения целей аудита, средства контроля в отношении информационных систем могут быть признаны эффективными, если они обеспечивают верность информации и защиту исходных данных, обрабатываемых такими системами.

92. Общие средства контроля за информационными системами включают политику и процедуры, которые имеют широкие области применения и предназначены для обеспечения эффективного функционирования прикладных средств контроля, помогая удостовериться в правильном бесперебойном функционировании информационных систем. Общие средства контроля за информационными системами, которые обеспечивают верность информации и защиту исходных данных, обычно включают средства контроля в отношении следующего:

- операции информационного центра и компьютерной сети;
- приобретение программного обеспечения для операционной системы, его изменение и обслуживание;
- защита от несанкционированного доступа;
- приобретение, развитие и обслуживание прикладных программ информационных систем.

Указанные средства контроля должны противодействовать рискам, предусмотренным пунктом 58 настоящего правила (стандарта).

93. Прикладные средства контроля представляют собой процедуры, автоматизированные или осуществляемые вручную,

которые обычно используются на уровне обработки хозяйственных операций. Прикладные средства контроля могут быть по своему характеру предупреждающими или обнаруживающими и предназначены обеспечить верность бухгалтерских записей. Прикладные средства контроля связаны с процедурами, используемыми для инициирования операций, регистрации, обработки и обобщения хозяйственных операций или другой финансовой информации. Эти средства контроля помогают удостовериться, что данные хозяйственные операции действительно имели место, были санкционированы надлежащим образом, а также в полном объеме и точно зафиксированы и обработаны информационными системами.

Примерами прикладных средств контроля могут служить контрольное тестирование компьютером вводимых данных или контроль сквозной нумерации вводимых документов с последующей выдачей персоналу, выполняющему учетные функции, сообщений или справок о выявленных несоответствиях. Персонал при этом мог бы исправлять такие ошибки и несоответствия непосредственно в момент ввода или впоследствии.

94. Аудитор должен понимать основные виды мероприятий, которые аудируемое лицо осуществляет для мониторинга системы внутреннего контроля в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности, включая те контрольные действия, которые имеют отношение к целям аудита, а также то, каким образом аудируемое лицо инициирует корректирующие действия в отношении своих средств контроля.

95. Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени. Он включает регулярную оценку организации и функционирования средств контроля и осуществления необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля вследствие изменения условий деятельности. Руководство осуществляет мониторинг средств контроля путем осуществления непрерывных мероприятий, отдельных оценок или сочетания того и другого. Непрерывный мониторинг, как правило, является частью обычной деятельности по управлению аудируемым лицом в форме постоянного руководства и надзора.

96. У многих аудируемых лиц участие в мероприятиях по мониторингу принимают внутренние аудиторы или сотрудники, выполняющие аналогичные функции. Требования для внешних аудиторов при рассмотрении работы службы внутреннего аудита приведены в правиле (стандарте) № 29. В своих действиях в области мониторинга средств контроля руководство аудируемого лица может также использовать информацию, полученную извне, в частности жалобы клиентов или предписания, исходящие от

контролирующих органов, указывающие на проблемы или привлекающие внимание к областям, где требуются улучшения.

97. Большая часть информации, используемая при осуществлении мониторинга, может быть получена из информационных систем аудируемого лица. В случае, если руководство исходит из предположения, что данные, использованные для мониторинга, являются точными, не имея для этого весомых оснований, то руководство может прийти к неправильным выводам в результате такого мониторинга, поскольку в информации могут содержаться ошибки. Аудитору следует установить, что является источником информации для мероприятий по мониторингу и на основании чего руководство считает соответствующую информацию достаточно надежной для таких целей. Если аудитор намерен использовать для целей аудита информацию аудируемого лица, сформированную для мониторингового процесса, в частности отчеты внутреннего аудитора, аудитор выясняет, является ли информация надежной и достаточно детализированной для использования в ходе аудита.

Оценка рисков существенного искажения информации

98. Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом и на уровне конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и случаев раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Для этой цели аудитор:

- а) выявляет риски в процессе ознакомления с деятельностью аудируемого лица и его средой, включая средства контроля, относящиеся к этим рискам, а также с группами однотипных операций, остатками по счетам бухгалтерского учета и случаями раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- б) устанавливает соответствие между выявленными рисками и тем, какая информация может быть искажена на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- в) рассматривает, не являются ли риски столь большими, чтобы привести к существенному искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности.

99. Аудитор использует в качестве аудиторских доказательств для оценки рисков информацию, собранную при выполнении процедур оценки рисков, включая аудиторские доказательства, полученные при исследовании организации средств контроля и определении того, применялись ли они. Аудитор использует оценку рисков для определения характера, сроков и объема аудиторских процедур, которые следует выполнить в дальнейшем.

100. Аудитор определяет, имеют ли выявленные риски существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности отношение к конкретным группам однотипных операций, остаткам по счетам бухгалтерского учета и к случаям раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности или они имеют отношение в большей степени к финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом и, возможно, затрагивают достоверность многих предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные во втором случае риски могут быть, в частности, обусловлены недостатками контрольной среды.

101. Характер рисков, обусловленных слабой контрольной средой, таков, что они, вероятно, не ограничены определенными индивидуальными рисками существенного искажения информации в определенных группах однотипных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета и в случаях раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Недостатки контрольной среды могут в значительной степени оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и потребовать от аудитора выполнения в ходе аудита каких-либо дополнительных ответных действий.

102. Проводя оценки рисков, аудитор может выявить средства контроля, которые, вероятно, способны предотвратить или обнаружить и исправить существенное искажение конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор получает понимание средств контроля и устанавливает соответствие между ними и предпосылками подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в контексте процессов и систем, в которых они существуют. Такой подход является действенным, поскольку отдельные контрольные действия сами по себе, как правило, не бывают направлены на конкретный риск. Как правило, наличие сочетания нескольких контрольных действий вместе с другими элементами системы внутреннего контроля может быть достаточным, чтобы быть направленным на конкретный риск.

103. Некоторые контрольные действия тем не менее могут оказать определенное влияние на конкретные предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности на уровне групп однотипных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета.

Например, контрольные действия, которые аудлируемое лицо установило, чтобы удостовериться в правильном пересчете запасов и отражении фактических результатов пересчета при ежегодной инвентаризации, непосредственно относятся к предпосылкам существования и полноты в отношении товарно-материальных запасов.

104. Средства контроля могут быть прямо или косвенно связаны с предпосылками подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Чем в большей мере связь является косвенной, тем менее эффективным может быть данное средство контроля для предотвращения или обнаружения и исправления искажений в отношении какой-либо конкретной предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Например, проводимая руководством аудируемого лица обзорная проверка продаж в определенных магазинах в регионе обычно является только косвенно связанной с предпосылкой полноты отражения доходов. Соответственно, данная процедура может быть менее эффективной для сокращения риска искажения данной предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, чем такие средства контроля, прямо связанные с этой предпосылкой, как проверка соответствия документов на отгрузку товара и документов на получение оплаты.

105. Понимание системы внутреннего контроля может вызвать у аудитора сомнения относительно возможности того, что в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности может быть осуществлен аудит.

Например, сомнение по поводу честности руководства аудируемого лица может быть настолько серьезным, что аудитор может сделать вывод о том, что имеет место высокий риск искажения руководством финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудит не может быть проведен. Также сомнение относительно состояния и надежности данных бухгалтерского учета аудируемого лица может дать основание аудитору сделать вывод о низкой вероятности того, что аудитором будут получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства для выражения безоговорочно положительного мнения в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности. В таких обстоятельствах аудитор рассматривает варианты оговорки или отказа от выражения мнения, но в каких-то случаях единственным выходом для аудитора может быть отказ от выполнения задания.

106. При оценке рисков аудитор должен установить, какие из выявленных рисков, по профессиональному суждению аудитора, являются рисками, которые требуют специального аудиторского рассмотрения (такие риски определяются как «значимые риски»).

107. Определение значимых рисков, которое следует осуществлять в ходе большинства аудиторских проверок, является делом профессионального суждения аудитора. Высказывая такое суждение, аудитор абстрагируется от влияния установленных средств контроля, связанных с риском, и определяет, являются ли характер риска, вероятная величина потенциального искажения, включая возможность того, что риск может вызвать множественные искажения, и вероятность возникновения риска

такowymi, что потребуют специального аудиторского рассмотрения.

Вероятность возникновения значимых рисков низка при осуществлении типовых и несложных хозяйственных операций, которые являются объектом регулярной обработки, поскольку им присущи более низкие неотъемлемые риски. С другой стороны, значимые риски, как правило, проистекают из рисков хозяйственной деятельности, которые могут привести к существенному искажению. Рассматривая характер рисков, аудитор рассматривает ряд вопросов, включая следующие:

- а) указывает ли риск на недобросовестные действия;
- б) связан ли риск с недавними существенными изменениями в отрасли, новыми требованиями по ведению учета и подготовке отчетности или иными подобными обстоятельствами, что требует особого внимания аудитора;
- в) насколько сложными являются хозяйственные операции;
- г) связан ли риск со связанными сторонами, которые имеют важное значение для отчетности;
- д) какова степень субъективности при расчете некоторых оценочных значений, содержащихся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, связанная с рисками, которые сопутствуют оценке значений некоторых показателей, при отсутствии точных способов их определения;
- е) сопутствует ли риск хозяйственным операциям, кажущимся необычными или нетипичными для деятельности аудируемого лица и имеющим важное значение для отчетности.

108. Значимые риски, как правило, имеют отношение к нетипичным хозяйственным операциям, а также к числовым показателям, требующим от учетного персонала применения профессионального суждения. К нетипичным хозяйственным операциям относятся операции, которые являются необычными в связи с их объемом либо в связи с их характером, а также те, которые повторяются нечасто. Необходимость профессионального суждения возникает при расчете оценочных значений при отсутствии точных способов их определения.

109. Риски существенного искажения могут быть выше для рисков, связанных с важными нетипичными хозяйственными операциями, в связи со следующими обстоятельствами:

- а) высокая степень вмешательства руководства в учетный процесс;
- б) высокая степень ручного вмешательства в процесс сбора данных и их обработки;
- в) применение сложных расчетов или учетных принципов;
- г) характер нетипичных хозяйственных операций, который может осложнить для аудируемого лица порядок применения эффективных средств контроля в отношении рисков.

110. Риски существенного искажения могут быть выше для рисков, связанных с числовыми показателями, требующими от учетного персонала применения профессионального суждения при расчете оценочных значений при отсутствии точных способов их определения, в связи со следующими обстоятельствами:

- а) в отношении принципов расчета оценочных значений или признания доходов могут существовать различные подходы;

б) требуемое суждение может быть субъективным, сложным или требовать допущений о влиянии исхода будущих неопределенных событий.

111. В отношении значимых рисков аудитор, если им это не было сделано ранее, должен оценить организацию установленных в отношении этих рисков средств контроля, включая контрольные действия, и определить, выполнялись ли они. Понимание средств контроля, установленных по отношению к значимым рискам, требуется для того, чтобы получить адекватную информацию, необходимую для разработки эффективного подхода к проведению аудита. Руководство аудируемого лица должно быть осведомлено о значимых рисках, однако на практике риски, связанные с важными нетипичными хозяйственными операциями или оценочными значениями, как правило, с меньшей степенью вероятности являются объектом постоянного контроля. Поэтому кроме понимания аудитором того, существует ли соответствующая организация средств контроля в отношении таких значимых рисков и функционируют ли они, аудитор еще должен понять, реагировало ли руководство на риски и если реагировало, то как, и осуществлялись ли по отношению к рискам контрольные действия, например, обзорная проверка со стороны руководства или экспертов в отношении сделанных допущений, формальный пересчет оценочных значений или получение одобрения представителей собственника.

Например, в случае получения аудируемым лицом сообщения о судебном процессе, имеющем важное значение, аудитору следует рассмотреть ответные действия со стороны аудируемого лица, выяснить, имело ли место обращение к юристам, обслуживающим данное лицо, оценивались ли возможные последствия, а также то, каким образом предполагается раскрыть это обстоятельство в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

112. Если руководство не отреагировало на значимые риски введением средств контроля и в результате аудитор придет к заключению о существенном недостатке системы внутреннего контроля аудируемого лица, то ему следует сообщить об этой проблеме представителям собственника. Аудитору следует учесть влияние этого обстоятельства на оценку аудиторского риска.

113. В ходе процесса оценки рисков в соответствии с пунктом 98 настоящего правила (стандарта) аудитор должен оценить организацию системы внутреннего контроля аудируемого лица и рассмотреть применение средств контроля, включая уместные контрольные действия в отношении тех рисков, для которых, по мнению аудитора, невозможно или бесполезно сокращать риски возможного присутствия существенных искажений информации на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности до приемлемо низкого уровня при помощи сбора

аудиторских доказательств, выполняя только процедуры проверки по существу.

114. Понимание информационных систем аудируемого лица, связанных с подготовкой и составлением финансовой (бухгалтерской) отчетности, позволяет аудитору выявить риски существенного искажения, которые непосредственно связаны с учетом групп однотипных хозяйственных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета и подготовкой достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности. Эти риски включают риски неточной или неполной обработки данных. Обычно такие риски имеют отношение к существенным группам однотипных операций, связанных с доходами, приобретениями, а также с поступлением и уплатой денежных средств.

115. Характеристики однотипных хозяйственных операций, имеющих систематический характер, как правило, допускают автоматизированную обработку без ручного вмешательства или с небольшой его долей. Поэтому невозможно ограничиться только процедурами проверки по существу, чтобы убедиться в отсутствии последствий таких рисков возможного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Например, в условиях, когда значительный объем информации аудируемого лица иницируется, отражается в учете, обрабатывается, включается в отчетность в электронном виде, аудитор может установить, что невозможно разработать эффективные процедуры проверки по существу, которые сами по себе дадут достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что соответствующие группы однотипных операций или остатки по счетам бухгалтерского учета не содержат существенных искажений. В таких случаях аудиторские доказательства могут быть доступны только в электронном виде, и их достаточность и надлежащий характер обычно зависят от эффективности средств контроля за их точностью и полнотой. Более того, вероятность того, что будет иницирована ошибочная информация или информация будет изменена и это не будет обнаружено, может быть выше в случае, когда информация создается, фиксируется, обрабатывается или сообщается только в электронном виде, а соответствующие средства контроля работают неэффективно.

116. Примеры ситуаций, в которых аудитор может обнаружить, что невозможно разработать эффективные процедуры проверки по существу, которые сами по себе дадут достаточные и уместные аудиторские доказательства того, что определенные предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности не предполагают существенных искажений, включают следующие случаи:

а) аудируемое лицо в своей деятельности использует

информационную систему для заказов и доставки товаров в соответствии с ранее согласованными правилами (никакая другая документация относительно размещенных заказов или полученных товаров не готовится и не хранится, кроме той, которая проходит через информационные системы);

б) аудируемое лицо предоставляет услуги пользователям электронных средств связи и информации (например, провайдер услуг сети Интернет или компания, действующая в сфере мобильных телефонных систем) и использует информационные системы для регистрации услуг, предоставляемых своим клиентам, создает и обрабатывает счета на оплату оказанных услуг и автоматически регистрирует суммы операций в электронных бухгалтерских файлах, являющихся частью системы, используемой для подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

117. Аудиторская оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности основывается на доступных аудиторских доказательствах и может меняться в ходе аудита по мере сбора дополнительных аудиторских доказательств. В частности, оценка рисков может основываться на ожидании того, что средства контроля работают эффективно с целью предотвращения или обнаружения и исправления существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Выполняя в ходе аудита тесты средств контроля для получения аудиторских доказательств их операционной эффективности, аудитор может получить аудиторские доказательства того, что контрольные средства в течение аудируемого периода не работали эффективно в тех случаях, когда должны были работать. Аналогично, выполняя процедуры проверки по существу, аудитор может обнаружить искажения в более крупных суммах или чаще, чем это допускалось аудиторскими оценками рисков. В случае если аудитор в результате выполнения дальнейших аудиторских процедур получает аудиторские доказательства, противоречащие первоначально полученным аудиторским доказательствам, в соответствии с которыми он производил первоначальную оценку, аудитору следует пересмотреть свою оценку и, соответственно, изменить планирование дальнейших аудиторских процедур.

**Сообщение информации, полученной по результатам аудита,
руководству аудируемого лица и представителям собственника**

118. Аудитор должен своевременно сообщить руководству аудируемого лица и представителям собственника полученную по результатам аудита информацию о существенных недостатках в организации и применении системы внутреннего контроля,

ставших известными аудитору в ходе аудита.

119. Если аудитор выявляет риски существенного искажения информации, которые аудируемое лицо не контролировало либо для которых соответствующий контроль является неадекватным, или если, по мнению аудитора, имеется существенный недостаток в процессе оценки рисков аудируемым лицом, то аудитор включает сведения об указанных недостатках системы внутреннего контроля в информацию, полученную по результатам аудита, которую сообщает руководству аудируемого лица и представителям собственника. Требования в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, руководству аудируемого лица и представителям собственника этого лица изложены в правиле (стандарте) № 22.

Документирование

120. Аудитор должен документально оформлять:

- а) обсуждение участниками аудиторской группы подверженности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица существенным искажениям вследствие ошибок или недобросовестных действий, а также принятые существенные решения;
- б) наиболее важную информацию относительно каждого из аспектов деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, указанных в пункте 19 настоящего правила (стандарта), включая информацию о каждом из элементов системы внутреннего контроля, указанных в пункте 42 настоящего правила (стандарта), для оценки рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, источники информации, с помощью которой было достигнуто понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, а также процедуры оценки рисков;
- в) выявленные и оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом и на уровне конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- г) выявленные риски и связанные с ними средства контроля, оцениваемые на основе требований, содержащихся в пунктах 111 и 113 настоящего правила (стандарта).

121. Форма, содержание и объем рабочих документов являются предметом профессионального суждения аудитора. В частности, результаты оценки рисков могут быть зафиксированы в отдельных рабочих документах или отражены в рабочих документах, касающихся выполнения дальнейших аудиторских процедур.

Примеры обычных методов документирования, используемых по

отдельности или в сочетании, включают повествовательные описания, вопросники, контрольные перечни и блок-схемы. Подобные методы могут быть также полезными при документировании аудиторской оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом и на уровне конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Форма и содержание этой документации зависят от характера, масштабов и сложности структуры аудируемого лица и его системы внутреннего контроля, наличия и полезности информации, полученной от аудируемого лица, и конкретных принципов методологии и технологии аудита, применяемых в ходе аудиторской проверки.

Например, документация, касающаяся функционирования сложных информационных систем, в которых иницируется, отражается в учете, обрабатывается, включается в отчетность и передается большой объем информации о хозяйственных операциях в электронном виде, может включать блок-схемы, вопросники или выводы в табличной форме. В случае ограниченного применения информационных систем, а также в случае обработки небольшого объема операций (например, долгосрочная дебиторская задолженность) может быть достаточно документации, оформленной в повествовательной форме. Как правило, чем более сложным по структуре является аудируемое лицо и чем больше аудиторских процедур выполняется аудитором, тем в большем объеме будет составлена документация аудитора.

Приложение № 1
к правилу (стандарту) № 8

**ПОНИМАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА И
СРЕДЫ, В КОТОРОЙ ОНА ОСУЩЕСТВЛЯЕТСЯ**

В настоящем приложении устанавливаются дополнительные инструкции относительно проблем, которые аудитор может рассматривать в ходе ознакомления с отраслевыми, правовыми и другими внешними факторами, влияющими на деятельность аудируемого лица, включая применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, характер аудируемого лица, цели и стратегические планы и связанные с ними риски хозяйственной деятельности, а также оценку и анализ финансовых результатов деятельности аудируемого лица. Приведенные проблемы охватывают широкий диапазон и имеют отношение ко многим аудиторским заданиям, однако не все проблемы уместны для всех аудиторских заданий, и перечень примеров ни в коей мере не включает все возможные проблемы в полном объеме.

Отраслевые, правовые и другие внешние факторы, влияющие на деятельность аудируемого лица, включая применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности

1. Состояние отрасли:

- а) особенности рынка товаров, работ и услуг;
- б) цикличная или сезонная деятельность;
- в) технология производства, имеющая отношение к производимой продукции аудируемого лица;
- г) энергоснабжение и стоимость энергоресурсов;
- д) конкурентоспособность продукции;
- е) сырьевые ресурсы, их стоимость.

2. Правовые факторы:

- а) общие принципы бухгалтерского учета и отраслевые особенности;
- б) нормативные правовые акты, регулирующие деятельность в отрасли;
- в) нормативные правовые акты, которые существенным образом влияют на деятельность аудируемого лица:
 - общие требования нормативных правовых актов;
 - прямые регулирующие нормы;
- г) налогообложение;
- д) государственная политика, оказывающая влияние на деятельность аудируемого лица:
 - кредитно-денежная политика, включая валютный контроль;
 - налоговая политика;
 - финансовые стимулы (например, программы государственной поддержки);
 - тарифы, торговые ограничения;
 - экологические требования, влияющие на отрасль и деятельность аудируемого лица;
- е) прочие внешние факторы, оказывающие влияние на деятельность аудируемого лица:
 - общий уровень развития экономики (например, спад или подъем);
 - процентные ставки и наличие доступных финансовых ресурсов;
 - инфляция, девальвация или ревальвация национальной валюты.

Характер деятельности аудируемого лица

3. Текущая производственная деятельность:

- а) характер деятельности аудируемого лица и основные источники его доходов, например:

производственная деятельность;
торговля (оптовая и розничная);
банковская деятельность;
страховая деятельность;
иные финансовые услуги;
импорт/экспорт;
коммунальные услуги;
транспортные услуги;
высокотехнологичные продукция и услуги;
б) особенности товаров, работ, услуг и рынков их сбыта, например:
основные потребители и особенности договоров с ними;
условия оплаты;
рентабельность;
доля рынка;
конкуренты;
работа на экспорт;
ценовая политика;
спрос на продукцию;
гарантийные обязательства;
портфель заказов;
тенденции развития;
маркетинговая стратегия и цели;
производственные процессы;
в) практическое осуществление хозяйственных операций,
например:
стадии и методы производства;
сегменты деятельности;
особенности поставок продукции или оказания услуг;
подробности о сокращении или расширении операций;
г) совместная деятельность, виды кооперирования и другие формы
деятельности;
д) степень участия в электронной торговле, включая продажи
через сеть Интернет и маркетинговую деятельность;
е) географические и операционные сегменты;
ж) местонахождение производственных помещений, торговых
площадей и офисов;
з) основные покупатели и заказчики;
и) особенности поставщиков товаров и услуг аудируемому лицу,
например:
наличие долгосрочных контрактов;
стабильность поставок;
условия оплаты товаров (услуг) основным поставщикам и
подрядчикам;
необходимость операций по импорту;

способы поставки;

к) характеристики персонала, например:

по месту нахождения;

по уровню заработной платы;

особенности коллективных договоров и деятельности профессиональных союзов;

особенности пенсионного и социального обеспечения;

право сотрудников на льготное приобретение акций своей организации или установленные поощрительные выплаты;

государственное регулирование в данной сфере занятости;

л) научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и расходы на них;

м) операции со связанными сторонами.

4. Инвестиционная деятельность:

а) приобретения или продажи новых отдельных объектов хозяйственной деятельности (запланированные или недавно состоявшиеся);

б) приобретение ценных бумаг, предоставление займов;

в) капиталовложения, включая приобретение основных средств, технологий и иных активов (запланированные или недавно состоявшиеся);

г) инвестиции в совместную деятельность.

5. Финансовая деятельность:

а) структура аудируемого лица, основные дочерние и зависимые общества, филиалы и представительства;

б) структура задолженности, обеспечение обязательств, выданные гарантии;

в) аренда недвижимости или оборудования для использования в хозяйственной деятельности;

г) собственники:

резиденты;

нерезиденты;

деловая репутация и опыт;

д) связанные стороны;

е) использование производных финансовых инструментов.

6. Особенности составления финансовой (бухгалтерской) отчетности:

а) общие правила бухгалтерского учета и отраслевые особенности;

б) практика признания доходов;

в) расчет справедливой стоимости (если это предусмотрено учетными принципами);

г) товарно-материальные запасы, например:

местонахождение;

количество;

д) активы, обязательства и операции в иностранной валюте;

е) специфические и важные для отрасли экономические показатели, например:

для банков – привлечение и размещение средств, соблюдение обязательных нормативов, установленных Центральным банком Российской Федерации, в том числе соблюдение норматива достаточности собственных средств (капитала) банка;

для производственных компаний – дебиторская задолженность и товарно-материальные запасы;

для фармацевтических компаний – научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;

ж) учет необычных или сложных операций;

з) представление и раскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Общая стратегия аудируемого лица и связанные с ней риски хозяйственной деятельности

7. Существование целей (каким образом аудируемое лицо реагирует на отраслевые, правовые и иные внешние факторы), относящихся, например, к следующим областям:

а) развитие отрасли (риском хозяйственной деятельности, потенциально связанным с этим, может быть риск того, что аудируемое лицо, например, не владеет ситуацией в отрасли или не располагает соответствующим персоналом, чтобы отреагировать на происходящие в отрасли изменения);

б) новые виды продукции или услуг (риском хозяйственной деятельности, потенциально связанным с этим, может быть риск того, что аудируемое лицо, например, не сможет обеспечить уровень возросшей ответственности, связанной с новыми видами продукции или услуг);

в) расширение рынка, производства какого-либо вида продукции или услуг (риском хозяйственной деятельности, потенциально связанным с этим, может быть риск того, что аудируемым лицом, например, не был точно оценен возможный спрос);

г) новые требования в отношении бухгалтерского учета (риском хозяйственной деятельности, потенциально связанным с этим, может быть риск того, что аудируемое лицо, например, не в полном объеме или неправильно выполняет новые учетные требования или на их выполнение требуются дополнительные трудозатраты);

д) требования нормативных правовых актов;

е) текущие и перспективные потребности в финансовых ресурсах (риском хозяйственной деятельности, потенциально связанным с этим, может быть риск, например, утраты источников

финансирования вследствие неспособности аудируемого лица выполнять соответствующие требования);

ж) использование информационных систем (риском хозяйственной деятельности, потенциально связанным с этим, может быть риск того, что информационные системы, например, могут оказаться не ориентированными на особенности осуществляемых хозяйственных операций).

8. Влияние реализации стратегии и, как следствие, новые требования к бухгалтерскому учету (риском хозяйственной деятельности, потенциально связанным с этим, может быть риск того, что аудируемое лицо, в частности не в полном объеме или неправильно выполняет новые учетные требования).

Оценка и анализ финансовых результатов деятельности аудируемого лица

9. Примерный круг вопросов, которые может рассматривать аудитор в области оценки и анализа финансовых результатов деятельности аудируемого лица, включает:

а) основные финансовые и статистические показатели отрасли;

б) основные показатели результатов деятельности аудируемого лица;

в) оценку работы персонала и политику стимулирующих поощрений;

г) тенденции развития;

д) использование прогнозов, смет и анализа вариантов;

е) отчеты аналитиков и сообщения о рейтинге доверия;

ж) анализ конкурентов;

з) финансовые показатели результатов деятельности аудируемого лица за сопоставимые периоды, например:

рост доходов;

рентабельность;

платежеспособность.

Приложение № 2

к правилу (стандарту) № 8

ЭЛЕМЕНТЫ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Настоящее приложение содержит пояснения к элементам системы внутреннего контроля относительно того, как они связаны с аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Контрольная среда

1. Контрольная среда включает позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица.

Контрольная среда аудируемого лица оказывает влияние на сознательность сотрудников в отношении контроля. Она является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка.

2. Контрольная среда включает следующие элементы:

а) доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей.

Эффективность средств контроля не может быть обеспечена при отсутствии честности и других этических ценностей у сотрудников, осуществляющих управленческие и контрольные функции.

Честность и другие этические ценности являются существенными элементами, оказывающими влияние на эффективность организации средств контроля и их мониторинга. Честность и другие этические ценности определяются этическими и поведенческими стандартами, действующими в аудируемом лице, и тем, как они доводятся до всеобщего сведения и применяются на практике. Это включает действия руководства, направленные на устранение или уменьшение факторов, которые могли бы побудить персонал к совершению нечестных, незаконных или неэтичных поступков, а также доведение до сознания персонала ценностных и поведенческих стандартов аудируемого лица с помощью распоряжений руководства, кодекса поведения, а также личного примера;

б) профессионализм (компетентность сотрудников).

Профессионализм – это профессиональные знания и навыки, необходимые для выполнения задач, которые определяют суть деятельности конкретного работника. Приверженность профессионализму отражает мнение руководства об уровне профессиональных знаний, необходимом для выполнения соответствующих видов работ, и о том, каким образом этот уровень устанавливается в качестве квалификационных требований;

в) участие собственника или его представителей.

Представители собственника в значительной степени оказывают влияние на сознательность сотрудников аудируемого лица в отношении контроля. Характерными особенностями, которые должны быть присущи представителям собственника, являются: независимость от руководства;

их опыт и статус;

масштабы их вовлечения в деятельность и надзор за ней;

уместность (надлежащий характер) их действий;
особенности информации, которую они получают;
уровень сложности поднимаемых и обсуждаемых с руководством аудируемого лица вопросов;
их взаимодействие с внутренними и внешними аудиторами.

Полномочия представителей собственника аудируемого лица устанавливаются в регламентах деятельности и инструкциях или рекомендациях, составленных для представителей собственника. Одной из важных функций представителей собственника является надзор за эффективностью и работоспособностью системы внутреннего контроля аудируемого лица, привлечение внимания и принятие необходимых мер в случае обнаружения серьезных недостатков этой системы;

г) компетентность и стиль работы руководства.

Компетентность и стиль работы руководителей имеют широкий диапазон характеристик. К таким характеристикам могут относиться следующие:

подход руководства к выявлению рисков хозяйственной деятельности и управлению ими;

позиция и действия руководства в отношении составления финансовой (бухгалтерской) отчетности (осмотрительность при выборе принципов учета и разумный подход к подготовке оценочных показателей);

подходы руководства к обработке информации, учетным функциям и кадровой политике;

д) организационная структура.

Организационная структура аудируемого лица представляет собой систему, в рамках которой планируется, осуществляется, контролируется и отслеживается деятельность аудируемого лица для достижения стоящих перед ним целей. Аудируемое лицо разрабатывает организационную структуру, соответствующую его потребностям. Надлежащий характер организационной структуры аудируемого лица зависит в том числе от характера и масштабов его деятельности;

е) наделение ответственностью и полномочиями.

Этот элемент предполагает разделение ответственности и полномочий в ходе осуществления деятельности и установление иерархии подотчетности сотрудников, а также охватывает политику в отношении надлежащей деловой практики, знаний и опыта ключевого персонала и предоставляемые для выполнения обязанностей возможности. Он включает систему информирования персонала о целях аудируемого лица, взаимосвязи индивидуальных действий каждого сотрудника с действиями других сотрудников, участии каждого сотрудника в достижении целей аудируемого лица;

ж) кадровая политика и практика.

Кадровая политика и практика в отношении сотрудников подразумевают:

набор;

адаптацию (инструктаж при приеме на работу);

подготовку;

обучение;

оценку;

консультирование;

продвижение по службе;

вознаграждение сотрудников.

Например, при наборе наиболее квалифицированных сотрудников критериями являются базовое образование, предшествующее опыту работы, последние достижения, честность и этичное поведение. Такие критерии должны демонстрировать стремление аудируемого лица к найму компетентных и заслуживающих доверия сотрудников.

Политика в области обучения, которая приобщает сотрудника к его деятельности в аудируемом лице и его ответственности, а также такие практические мероприятия, как обучение на семинарах, должны наглядно отражать ожидаемый уровень качества выполняемой работы и стандарты поведения.

Служебный рост сотрудников, осуществляемый в результате периодической оценки работы, должен демонстрировать приверженность аудируемого лица к продвижению по службе квалифицированного персонала на более высокие уровни ответственности.

3. Аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, могут применять элементы контрольной среды, отличающиеся от тех, которые применяют аудируемые лица более крупного масштаба.

Например, они могут не иметь письменно оформленного кодекса поведения, но вместо этого поддерживать соответствующие нормы этического поведения с помощью устного общения и примера руководства.

Процесс оценки рисков аудируемым лицом

4. Оценка рисков аудируемым лицом представляет собой процесс выявления и, по возможности, устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. Для целей финансовой (бухгалтерской) отчетности важен вопрос, каким образом в процессе оценки рисков аудируемым лицом руководство выявляет риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, определяет их значение, оценивает

вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как управлять ими.

Например, процесс оценки рисков аудируемым лицом может быть направлен на определение того, каким образом предотвращается возможность неотражения в учете хозяйственных операций или каким образом определяются и анализируются существенные для финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочные значения.

5. Риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, могут быть связаны как с внешними, так и с внутренними событиями и обстоятельствами, которые могут возникнуть и отрицательным образом повлиять на способность аудируемого лица инициировать, отражать в учете, обрабатывать и включать в отчетность данные, соответствующие предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. При выявлении возможных рисков руководство рассматривает степень их важности, вероятность их возникновения и способы управления ими. Руководство может составлять планы, программы, осуществлять соответствующие действия для устранения этих рисков или принять решение игнорировать риски из-за дороговизны возможных средств контроля в отношении этих рисков либо по другим причинам. Риски могут возникать или изменяться вследствие следующих обстоятельств:

- а) изменения в окружении аудируемого лица (макроэкономические изменения, в том числе связанные с изменениями в нормативной среде, могут привести к изменениям в конкурентном давлении и к значительным изменениям рисков);
- б) новый персонал (новые сотрудники могут иметь иную точку зрения на систему внутреннего контроля или иные приоритеты);
- в) внедрение новых или изменение уже применяемых информационных систем (значительные и быстрые изменения в информационных системах могут изменить и риски, связанные с системой внутреннего контроля);
- г) быстрый рост и развитие аудируемого лица (действующие средства контроля могут не справиться с возросшим объемом операций и способствовать росту риска их несоответствия новым условиям деятельности);

д) новые технологии (внедрение новых технологий в производственные процессы или информационные системы может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля);

е) новые подходы к ведению хозяйственной деятельности, новые виды товаров, работ, услуг (освоение новых видов деятельности, продукции, в отношении которых аудируемое лицо имеет небольшой опыт, может стать причиной появления новых рисков, связанных с системой внутреннего контроля);

ж) реорганизация аудируемого лица может сопровождаться сокращением численности персонала и изменениями в распределении обязанностей, а также выполняемых сотрудниками контрольных функций, которые также могут повлиять на риск, связанный с системой внутреннего контроля;

з) расширение операций за рубежом (расширение объема хозяйственных операций за рубежом и открытие дочерних предприятий, филиалов, инвестиции в зарубежные предприятия влекут за собой новые и, как правило, необычные риски, которые

могут оказать влияние на систему внутреннего контроля, например, дополнительные или изменившиеся риски в результате осуществления операций с иностранной валютой, дополнительные или изменившиеся риски в связи с особенностями зарубежного, в том числе налогового, законодательства);

и) новые принципы, стандарты, положения, инструкции в области ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности (принятие новых учетных принципов или их изменение может повлиять на риски, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности).

6. Базовые принципы процесса оценки рисков аудируемым лицом являются уместными для любого хозяйственного субъекта независимо от масштабов его деятельности, однако процесс оценки рисков является, вероятно, менее формальным и менее структурированным у субъектов малого предпринимательства. Все хозяйственные субъекты определяют цели финансовой (бухгалтерской) отчетности, однако у субъектов малого предпринимательства они могут быть обозначены не столь четко, как в хозяйственных субъектах более крупного размера, что не мешает руководству субъектов малого предпринимательства быть осведомленными о рисках, связанных с этими целями, без применения формализованных методов.

Информационная система, связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности

7. Функционирование информационных систем, связанных с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, обеспечивается:

- а) техническими средствами;
- б) программным обеспечением;
- в) персоналом;
- г) соответствующими процедурами;
- д) базами данных.

Большинство информационных систем активно использует компьютерные средства и информационные технологии.

8. Информационные системы, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, состоят из процедур:

- а) инициирования (хозяйственные операции могут быть инициированы вручную или автоматически с помощью запрограммированных процедур);
- б) отражения (регистрации) в учете (регистрация включает выявление и сбор надлежащей информации об операциях или событиях);
- в) обработки данных и ведения учета соответствующих активов,

обязательств и капитала (обработка включает функции редактирования и проверки, произведения расчетов, измерений, оценки, группировки и согласования, осуществляемых автоматически либо вручную);

г) включения в отчетность информации об операциях аудируемого лица, а также о событиях и условиях (отчетные функции подразумевают подготовку на бумажных носителях или в электронном виде финансовой (бухгалтерской) отчетности либо обобщение другой полезной информации, которая может быть использована при оценке хозяйственной деятельности аудируемого лица в управленческих или иных целях. Качество информации влияет на способность руководства принимать надлежащие управленческие решения и осуществлять контроль за деятельностью аудируемого лица, а также на возможность подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности).

9. Функционирование информационных систем обеспечивается методами и способами учета, которые выполняют следующие функции:

а) идентифицируют и регистрируют все правомерные операции;
б) своевременно и достаточно подробно фиксируют операции, что позволяет надлежащим образом классифицировать операции для дальнейшего включения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;

в) осуществляют оценку объектов учета так, чтобы соответствующая информация могла быть включена в финансовую (бухгалтерскую) отчетность в надлежащем суммовом выражении;

г) определяют период времени, в котором имели место операции, что позволяет отнести их в учете к соответствующему отчетному периоду;

д) представляют надлежащим образом операции и относящиеся к ним случаи раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

10. Составной частью информационных систем является система информирования персонала, которая обеспечивает понимание сотрудниками обязанностей и ответственности, связанных с организацией и применением системы внутреннего контроля в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Система информирования обеспечивает понимание персоналом роли своего участия в процессе подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, того, каким образом его действия в информационной системе связаны с работой других сотрудников, а также понимание способов доведения до руководителей соответствующего уровня информации о каких-либо исключительных ситуациях. Открытые каналы связи должны способствовать тому, чтобы в отношении исключительных ситуаций принимались бы соответствующие меры.

11. Система информирования персонала может принимать такие формы, как внутренние регламенты деятельности, руководства по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности, инструкции и указания. Доведение информации до сведения сотрудников может осуществляться с использованием средств электронной связи, устно и посредством распоряжений руководства.

12. Информационные системы, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности субъектов малого предпринимательства, являются менее формальными, чем у аудируемых лиц более крупного размера, однако их роль также является важной. В субъектах малого предпринимательства при наличии добросовестно работающего руководства может отсутствовать детальное описание учетных процедур. Система взаимосвязи между сотрудниками в субъекте малого предпринимательства может быть менее формальной и более легко устанавливаемой благодаря меньшему числу административных уровней, а также благодаря возможности руководства охватить наблюдением все, что происходит в деятельности аудируемого лица.

Контрольные действия

13. Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица. Контрольные действия, осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях.

14. Обычно контрольные действия, которые могут иметь отношение к целям аудита, могут быть сгруппированы по следующим категориям методов и процедур:

а) проверка выполнения.

Такие контрольные действия включают:

обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении со сметными и прогнозными показателями;

обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении с показателями за предыдущие периоды;

соотнесение между собой различных данных (управленческих и финансовых), анализ их соответствия, выводы об обнаруженных расхождениях и предпринимаемые в этих случаях корректирующие действия;

сопоставление внутренних данных со сведениями, полученными из внешних источников информации;

проверка результатов деятельности по областям, подразделениям, направлениям и т. п.;

б) обработка информации.

Разнообразные контрольные процедуры в части обработки информации выполняются для проверки точности, полноты и санкционирования операций и делятся в области информационных систем на две большие группы средств контроля:

общие средства контроля;

прикладные средства контроля.

Общие средства контроля в информационных системах представляют собой политику и процедуры, которые имеют широкие области применения и предназначены для обеспечения эффективного функционирования прикладных средств контроля, помогая удостовериться в правильном бесперебойном функционировании информационных систем. Общие средства контроля за информационной системой обычно включают средства контроля в отношении:

операций информационного центра и компьютерной сети;

приобретения программного обеспечения для операционной системы, его изменения и обслуживания;

защиты от несанкционированного доступа;

приобретения, развития и обслуживания прикладных программ информационных систем.

Такие средства контроля применимы к универсальным компьютерам, мини-компьютерам и вычислительным машинам конечных пользователей в локальных сетях. Примерами таких общих средств контроля являются:

средства контроля за изменением программного обеспечения;

средства контроля, которые ограничивают доступ к программному обеспечению или базам данных;

средства контроля за реализацией новых версий прикладных пакетов программного обеспечения;

средства контроля за программным обеспечением систем, которые ограничивают доступ к сервисным программам системы или обеспечивают фиксацию того, кто, когда и какие изменения в данную систему внес.

Прикладные средства контроля применяются к обработке отдельных видов информации. Эти средства контроля помогают удостовериться, что осуществленные хозяйственные операции были санкционированы, в полном объеме и точно зафиксированы и обработаны.

Примерами прикладных средств контроля являются:

проверка арифметической точности бухгалтерских записей;

ведение учета и обзорная проверка счетов, составление оборотных ведомостей;

такие автоматизированные процедуры контроля, как тестирование компьютером вводимых данных или контроль сквозной нумерации с последующей выдачей персоналу, выполняющему учетные функции, сообщений или справок о выявленных несоответствиях, что предполагает исправление таких ошибок в момент ввода либо впоследствии;

в) проверка наличия и состояния объектов.

Указанные контрольные действия направлены на обеспечение сохранности активов, включая:

меры предосторожности, ограничивающие доступ к активам или бухгалтерским записям;

санкционирование допуска к компьютерным программам и файлам с данными;

проведение периодических инвентаризаций (например, сравнение результатов пересчета наличных денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с данными бухгалтерского учета).

Степень, в какой средства контроля в отношении наличия и состояния объектов учета могут предотвратить присвоение активов, важна для подготовки надежной финансовой (бухгалтерской) отчетности и, соответственно, аудит зависит от таких обстоятельств, как высокая подверженность активов незаконному присвоению;

г) разделение обязанностей.

Наделение разных сотрудников полномочиями санкционирования операций (выдачи разрешения на совершение операции), регистрации операций в учете и хранения активов имеет целью уменьшить возможность совершения и утаивания ошибки или недобросовестных действий в процессе обычного выполнения персоналом своих обязанностей.

Примерами разделения обязанностей является разделение обязанностей по подготовке отчетов, их просмотру, согласованию и утверждению, а также по утверждению и проверке документов.

15. Некоторые контрольные действия могут зависеть от применения на более высоком уровне надлежащих процедур, установленных руководством аудируемого лица или представителями собственника.

Например, контроль за санкционированием (одобрением руководством) может быть делегирован в соответствии с такими установленными представителями собственника правилами, как определение границ разрешенных инвестиций, а операции, связанные с крупными приобретениями или выбытиями, могут потребовать одобрения на ином уровне, включая в некоторых случаях одобрение акционерами.

16. Контрольные действия, осуществляемые субъектами малого предпринимательства, аналогичны тем, которые проводят хозяйствующие субъекты более крупного размера, однако уровень

формального подхода, применяемого теми и другими, является различным. Кроме того, субъекты малого предпринимательства могут посчитать, что некоторые виды контрольных действий являются ненадлежащими вследствие контрольных средств, применяемых руководством.

Например, сохранение руководством за собой права на одобрение продаж в кредит, крупных приобретений и получение кредитов может обеспечить строгий контроль за указанными операциями при сокращении или полном отказе от проведения других контрольных действий. Надлежащее разделение обязанностей, как правило, можно осуществить с трудом в субъектах малого предпринимательства. Однако даже хозяйствующие субъекты, которые имеют всего несколько штатных сотрудников, могут добиться надлежащего разделения обязанностей или, если это невозможно, использовать возможности руководства для надзора с целью достичь желаемых результатов контрольных действий.

Мониторинг средств контроля

17. Важной обязанностью руководства является создание и поддержание системы внутреннего контроля в режиме непрерывной работы. Мониторинг средств контроля включает наблюдение за тем, функционируют ли они и были ли они изменены надлежащим образом в случае необходимости, и может включать такие мероприятия, как наблюдение руководства за тем, своевременно ли подготавливаются выверки расчетов с банками, оценка внутренними аудиторами соответствия действий персонала, занимающегося продажами, политике аудируемого лица в отношении определенных условий договоров с покупателями, осуществление надзора за соответствием действий персонала политике аудируемого лица в области этики или деловой практики.

18. Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени. Он включает регулярную оценку организации и применения средств контроля, а также осуществление необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля вследствие изменения условий деятельности. Мониторинг осуществляется с целью обеспечения непрерывной эффективной работы средств контроля. Например, если не осуществлять мониторинг за своевременностью и точностью выверки расчетов с банками, то персонал, возможно, прекратит заниматься их подготовкой. Мониторинг средств контроля осуществляется путем проведения непрерывных мероприятий, отдельных проверок или сочетания того и другого.

19. Непрерывный мониторинг осуществляется в рамках обычной

текущей деятельности аудируемого лица и включает регулярные надзорные мероприятия, проводимые руководством. Менеджеры по продажам, закупкам и производству на уровне подразделений и аудируемого лица в целом непосредственно участвуют в решении оперативных вопросов и могут подвергнуть сомнению сведения, которые значительно отличаются от того, что им известно о хозяйственных операциях.

20. Во многих аудируемых лицах внутренние аудиторы или персонал, выполняющий аналогичные функции, вносят свой вклад в мониторинг средств контроля путем проведения самостоятельных оценок надежности средств контроля. Этот персонал регулярно предоставляет информацию о функционировании системы внутреннего контроля, сосредоточивая основное внимание на оценке организации и применении системы внутреннего контроля, сообщает информацию о достоинствах и недостатках системы внутреннего контроля, а также рекомендации по ее улучшению.

21. Мониторинговые мероприятия могут включать использование информации, полученной извне. Эта информация может указывать на проблемы или важные области, требующие улучшения. Клиенты косвенно подтверждают данные счетов, оплачивая их. Руководство, осуществляя мониторинг, может также учитывать сообщения внешних аудиторов, касающиеся системы внутреннего контроля.

22. Непрерывный мониторинг, осуществляемый субъектами малого предпринимательства, в большей степени является неформальным и обычно осуществляется как часть общего руководства деятельностью аудируемого лица. Непосредственное участие руководства в операциях, как правило, позволяет выявлять серьезные отклонения от ожидаемых показателей и неточности в финансовых данных, что ведет к принятию мер для корректировки средств контроля.

*Приложение № 3
к правилу (стандарту) № 8*

УСЛОВИЯ И СОБЫТИЯ, КОТОРЫЕ МОГУТ УКАЗЫВАТЬ НА РИСКИ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ

В настоящем приложении приведены примеры условий и событий, которые могут указывать на наличие рисков существенного искажения информации. Приведенные примеры охватывают широкий диапазон условий и событий, однако не все условия и события являются уместными для каждого аудиторского задания. В то же время, приводимый перечень примеров может быть неполным.

1. Операции в регионах, которые являются экономически нестабильными, например, в странах со значительной девальвацией валюты или экономикой с высоким уровнем инфляции.
2. Операции, зависящие от неустойчивых рынков, например, фьючерсная торговля.
3. Высокий уровень сложности нормативного регулирования.
4. Вопросы, связанные с непрерывностью деятельности и ликвидностью, например, в случае потери аудируемым лицом важных клиентов.
5. Ограничения возможностей аудируемого лица по привлечению средств.
6. Изменения в отрасли, в которой осуществляет свою деятельность аудируемое лицо.
7. Изменения в сети поставщиков.
8. Разработка или предложение новых видов товаров, работ или услуг либо освоение новых видов деятельности.
9. Перемещение хозяйственной деятельности в новые регионы.
10. Такие изменения в деятельности аудируемого лица, как крупные приобретения или реорганизация.
11. Предполагаемые продажи хозяйственных или географических сегментов деятельности.
12. Сложные схемы объединения или совместной деятельности.
13. Сложные финансовые расчеты, предполагающие обязательства аудируемого лица, которые не отражаются в его финансовой (бухгалтерской) отчетности.
14. Значительный объем операций со связанными сторонами.
15. Нехватка персонала с надлежащими навыками ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.
16. Изменения, связанные с основным управленческим персоналом, включая увольнение руководителей.
17. Недостатки в системе внутреннего контроля, в особенности те, на которые руководство не обращает внимания.
18. Несоответствие стратегии аудируемого лица в области информационных систем и стратегии в области хозяйственной деятельности.
19. Изменения в информационных системах.
20. Установка существенно новых информационных систем, связанных с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности.
21. Запросы, направленные контролирующими органами аудируемому лицу относительно операций или их финансовых результатов.
22. Искажения, допущенные в предыдущие периоды, значительный объем корректировок в конце отчетного периода.

23. Существенный объем нетиповых операций или неповторяющихся операций, включая операции внутри группы компаний и операции, связанные с возникновением значительного дохода в конце отчетного периода.
24. Операции, которые проведены в бухгалтерском учете в соответствии со специальными указаниями руководства аудируемого лица, например, реструктуризация долга, активы, подлежащие продаже, и классификация ликвидных ценных бумаг.
25. Введение в учетную политику новых учетных принципов, стандартов, положений, инструкций.
26. Бухгалтерские проводки, предполагающие сложные многоступенчатые расчеты параметров.
27. События или хозяйственные операции, которые сопряжены с существенной неопределенностью стоимостных параметров, например, оценочные показатели.
28. Незавершенные судебные дела и обремененные условиями обязательства, например, гарантии по продажам, финансовые гарантии или обязательства в отношении восстановления окружающей среды.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 9. СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к обязанностям аудитора и аудиторским процедурам в отношении хозяйствующих субъектов, являющихся связанными сторонами аудируемого лица, и хозяйственных операций аудируемого лица с ними.
2. Для целей настоящего правила (стандарта) под связанными сторонами понимаются лица, признаваемые такими в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности.
3. Аудитор должен выполнять аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся выявления и раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности руководством аудируемого лица информации о связанных сторонах, а также существенного влияния операций между аудируемым лицом и связанной стороной на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица. Тем не менее не следует ожидать, что в результате аудита будут выявлены все операции со связанными сторонами. Вследствие неопределенности, присущей предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности относительно полноты информации о связанных сторонах, процедуры,

определенные в настоящем правиле (стандарте), позволят предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении таких предпосылок при отсутствии каких-либо выявленных аудитором обстоятельств, которые повышают риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности сверх ожидаемого уровня или указывают на то, что имело место существенное искажение информации о связанных сторонах.

При наличии признака, указывающего на существование таких обстоятельств, аудитор должен выполнить модифицированные, расширенные или дополнительные аудиторские процедуры, являющиеся необходимыми в данных условиях.

4. Руководство аудируемого лица выявляет связанные стороны и операции с ними, а также раскрывает соответствующую информацию в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

5. Аудитору необходимо в достаточной степени понимать деятельность аудируемого лица и среду, в которой она осуществляется, что позволит ему выявлять события, операции и существующую практику, которые могут создать риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности в части отражения связанных сторон и операций с ними. Наличие связанных сторон и операций с ними считается обычным в деловой практике, однако аудитор должен быть осведомлен о них по следующим причинам:

а) порядок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности предусматривает раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности определенных взаимоотношений и операций со связанными сторонами;

б) наличие связанных сторон и операций с ними может повлиять на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц;

в) источник получения аудиторского доказательства оказывает влияние на аудиторскую оценку его достоверности. Аудиторские доказательства, полученные от несвязанных третьих сторон или подготовленные ими, обладают большей степенью убедительности;

г) операции со связанными сторонами могут мотивироваться не только обычными деловыми отношениями, но и, например, распределением прибыли с целью ухода от налогообложения или мошенничеством.

Наличие связанных сторон и раскрытие информации о них

6. Аудитор должен изучить информацию, предоставленную представителями собственника и руководством аудируемого лица в отношении всех известных им связанных сторон, а также выполнить следующие аудиторские процедуры:

- а) изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет выявления известных связанных сторон;
- б) изучить принятые аудируемым лицом меры по выявлению связанных сторон;
- в) запросить у представителей собственника и должностных лиц аудируемого лица информацию об их связи с другими хозяйствующими субъектами;
- г) изучить списки акционеров с целью определения крупных акционеров или в случае необходимости получить список крупных акционеров из реестра акционеров;
- д) изучить протоколы собраний акционеров и представителей собственников, а также другие предусмотренные законодательством документы, в том числе реестр акционеров;
- е) запросить других аудиторов, участвующих или участвовавших ранее в проведении аудита, о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных связанных сторон;
- ж) изучить информацию, представляемую аудируемым лицом в налоговые и иные органы.

Если, по мнению аудитора, риск необнаружения каких-то существенных связанных сторон невысок, указанные процедуры следует модифицировать.

7. Если применяемый порядок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности предусматривает раскрытие информации о связанных сторонах, аудитор должен убедиться в том, что такое раскрытие информации является достоверным и полным.

Операции со связанными сторонами

8. Аудитор должен изучить информацию об операциях со связанными сторонами, предоставленную представителями собственника и руководством аудируемого лица, а также обратить внимание на существенные операции с другими связанными сторонами.

9. При ознакомлении с системой внутреннего контроля, принятой аудируемым лицом, аудитор должен установить достаточность процедур контроля за санкционированием и учетом операций со связанными сторонами.

10. В ходе аудита аудитор должен обратить внимание на нетипичные операции и на операции, которые могут указывать на существование ранее не выявленных связанных сторон.

Примерами таких операций являются:

- а) операции с нетипичными условиями, например, необычными ценами, процентными ставками, поручительствами, условиями погашения;

- б) операции, осуществляемые без видимой причины с точки зрения логики бизнеса;
- в) операции, содержание которых не согласуется с их формами;
- г) операции, отраженные в документах и бухгалтерском учете необычным образом;
- д) большое количество или сумма операций с некоторыми потребителями или поставщиками (по сравнению с другими);
- е) неучтенные операции, в том числе безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг.

11. В ходе аудита аудитор выполняет аудиторские процедуры, с помощью которых можно выявить наличие операций со связанными сторонами. Примерами таких аудиторских процедур являются:

- а) детальные тесты в отношении операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- б) изучение протоколов собраний акционеров и представителей собственников;
- в) изучение регистров бухгалтерского учета с целью обнаружения крупных или нетипичных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета, при этом уделяется особое внимание операциям, отраженным в бухгалтерском учете в конце или незадолго до окончания отчетного периода;
- г) изучение документов, подтверждающих выданные и полученные займы. Такое изучение может выявить отношения поручительств и других операций со связанными сторонами;
- д) изучение инвестиционных сделок, например, приобретения или продажи доли участия в совместной или иной деятельности.

Проверка выявленных операций со связанными сторонами

12. При проверке выявленных операций со связанными сторонами аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что эти операции были надлежащим образом отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

13. С учетом характера взаимоотношений со связанными сторонами аудиторское доказательство проведения операции с ними может быть ограниченным (например, в отношении наличия товарно-материальных запасов, находящихся у связанной стороны на комиссии, или в отношении того, что основное общество дало указания дочернему обществу по учету лицензионных платежей). Из-за ограниченной возможности получения надлежащих аудиторских доказательств в отношении подобных операций аудитор рассматривает необходимость выполнения следующих аудиторских процедур:

- а) подтверждение условий и суммы операции со связанной стороной;
- б) изучение информации о связанной стороне в процессе ее обработки;
- в) подтверждение или обсуждение информации с лицами, имеющими отношение к данной операции, например, с банками, поручителями, агентами и соответствующими специалистами, в том числе юристами.

Заявления руководства аудируемого лица

14. Аудитор должен получить письменное заявление руководства аудируемого лица, касающееся:

- а) полноты предоставленной информации относительно выявления связанных сторон;
- б) достаточности раскрытия информации о связанных сторонах в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Выводы аудитора и аудиторское заключение

15. Если аудитор не получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно связанных сторон и операций с ними или приходит к выводу о недостаточном раскрытии информации о них в финансовой (бухгалтерской) отчетности, то он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 10. СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности устанавливает единые требования в отношении действий аудитора по выявлению и оценке событий, возникших после отчетной даты. В настоящем правиле (стандарте) аудиторской деятельности термин «события после отчетной даты» используется для обозначения как событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, так и фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения.
2. Аудитору следует принимать во внимание влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение событий, произошедших после отчетной даты, как благоприятных, так и неблагоприятных.
3. В финансовой (бухгалтерской) отчетности необходимо отражать следующие благоприятные и неблагоприятные события, происходящие после окончания отчетного периода:
 - а) события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность;
 - б) события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность.

События, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения

4. Аудитор должен выполнить процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что все события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены. Данные процедуры выполняются в дополнение к обычным процедурам, которые могут быть применимы к конкретным операциям, происходящим после окончания отчетного периода, с целью получения аудиторских доказательств в отношении остатков на счетах бухгалтерского учета на конец периода (например, оценка правильности отнесения операций по товарно-материальным запасам к отчетным периодам или тестирование платежей кредиторам). От аудитора не требуется проведения последующей проверки всех вопросов,

по которым в результате ранее проведенных процедур были получены удовлетворительные выводы.

5. Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения и обычно включают:

а) анализ методов, установленных руководством аудируемого лица для того, чтобы обеспечить определение событий после отчетной даты и оценить их влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность;

б) изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии и исполнительного органа аудируемого лица, проводимых после окончания отчетного периода, направление запросов относительно событий, протоколы обсуждения которых еще не готовы, изучение документов службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица;

в) анализ последней имеющейся в наличии промежуточной финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода и, если это необходимо и целесообразно, анализ смет, прогнозов движения денежных средств и других соответствующих отчетов руководства;

г) направление запросов юристам аудируемого лица или повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий;

д) направление запросов руководству аудируемого лица относительно событий после отчетной даты, которые могли бы повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, содержащих, в частности, следующие вопросы:

текущее состояние счетов, которые были отражены в учете на основе предварительных данных;

принимались ли новые обязательства, осуществлялись ли новые займы, заключались ли договоры поручительства;

имела ли место или планируется продажа активов;

имели ли место или планируются выпуск новых акций или долговых обязательств, реорганизация или ликвидация аудируемого лица;

имели ли место случаи конфискации государством активов или их гибели, например в результате пожара или наводнения;

произошли ли какие-либо изменения, связанные с существующими рисками или условными фактами хозяйственной деятельности;

были ли внесены или рассматривается внесение каких-либо нетипичных бухгалтерских проводок;

произошли ли или могут произойти какие-либо события, которые поставят под вопрос надлежащий характер учетной политики, применявшейся при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, например события, которые могли бы поставить под сомнение обоснованность допущения непрерывности деятельности.

6. Если аудит дочернего общества аудируемого лица или структурного подразделения аудируемого лица, такого как представительство или филиал, проводит другой аудитор, аудитору следует принять во внимание процедуры, осуществляемые другим аудитором в отношении событий, имевших место после окончания отчетного периода, а также рассмотреть вопрос о необходимости проинформировать другого аудитора о планируемой дате подписания аудиторского заключения.

7. Если аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица, аудитору следует выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете и раскрыты ли они адекватно в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

**Отражение событий, произошедших после даты подписания
аудиторского заключения, но до даты предоставления
пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности**

8. В обязанности аудитора не входит осуществление процедур или направление запросов в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности после даты подписания аудиторского заключения. В течение периода, начинающегося с даты подписания аудиторского заключения, ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, несет руководство аудируемого лица.

9. Если после даты подписания аудиторского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитор должен определить, нужно ли внести изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия.

10. Если руководство аудируемого лица вносит изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитору следует осуществить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, и предоставить руководству новое аудиторское заключение по измененной финансовой (бухгалтерской) отчетности. Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты подписания или утверждения измененной финансовой (бухгалтерской) отчетности, и соответственно процедуры,

предусмотренные в пунктах 4 и 5 настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности, должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения. В данном случае имеются в виду финансовая (бухгалтерская) отчетность и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

11. Если руководство аудируемого лица не вносит изменений в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены, и аудиторское заключение еще не представлено аудируемому лицу, аудитору в аудиторском заключении следует выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

12. Если аудиторское заключение по ранее подготовленной финансовой (бухгалтерской) отчетности было выдано аудируемому лицу, а впоследствии произошли события, которые, по мнению аудитора, предполагают внесение изменений в данную отчетность, аудитору необходимо уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство аудируемым лицом, о том, что аудируемое лицо не должно предоставлять финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение по ней третьим лицам. Если впоследствии финансовая (бухгалтерская) отчетность будет передана третьим лицам, аудитору нужно предпринять меры, необходимые для того, чтобы такие третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству Российской Федерации.

Отражение событий, обнаруженных после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности

13. После предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно данной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

14. Если после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору становится известно о событии или факте, существовавшем на дату подписания аудиторского заключения, вследствие которого, если бы такой факт был тогда известен, аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой (бухгалтерской) отчетности, обсудить его с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия. В данном случае имеются в виду финансовая (бухгалтерская) отчетность аудируемого лица и аудиторское заключение до

утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

15. Если руководство аудируемого лица пересматривает финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитору следует выполнить необходимые в данных обстоятельствах аудиторские процедуры, проверить предпринятые руководством аудируемого лица действия по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую (бухгалтерскую) отчетность вместе с аудиторским заключением по ней, и предоставить новое заключение по пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

16. Новое аудиторское заключение должно включать часть, привлекающую внимание к вопросу, и примечание к финансовой (бухгалтерской) отчетности, в котором подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения. Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты утверждения пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности, и соответственно процедуры, предусмотренные в пунктах 4 и 5 настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности, должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения.

17. Если руководство аудируемого лица не предпринимает мер по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение, и не пересматривает финансовую (бухгалтерскую) отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитору следует уведомить лиц, которым подчиняется руководство аудируемого лица, о том, что аудитор самостоятельно предпримет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству Российской Федерации.

18. Необходимость в пересмотре финансовой (бухгалтерской) отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата представления финансовой (бухгалтерской) отчетности за следующий период, при условии, что в новой отчетности информация будет надлежащим образом раскрыта.

Осуществление эмиссии ценных бумаг

19. В случае осуществления эмиссии ценных бумаг, сопровождающейся регистрацией проспекта ценных бумаг, в том числе при публичном размещении эмиссионных ценных бумаг,

аудитор должен принять во внимание соответствующие требования законодательства Российской Федерации и требования, связанные с ними. Например, от аудитора может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур, охватывающих период до даты государственной регистрации выпуска эмиссионных ценных бумаг. Это включает выполнение процедур, предусмотренных в пунктах 4 и 5 настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности и охватывающих период до даты государственной регистрации выпуска эмиссионных ценных бумаг или возможно близкой к этому даты, а также изучение проспекта ценных бумаг на предмет соответствия содержащихся в нем сведений той бухгалтерской информации, к которой причастен аудитор.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 11. ПРИМЕНИМОСТЬ ДОПУЩЕНИЯ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении действий аудитора по проверке правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе при рассмотрении представленной руководством аудируемого лица оценки способности указанного лица продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность.
2. Допущение непрерывности деятельности является основным принципом подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. В соответствии с принципом допущения непрерывности деятельности обычно предполагается, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным, и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов. Активы и обязательства учитываются на том основании, что аудируемое лицо сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своей деятельности.

Факторы, оказывающие влияние на непрерывность деятельности

3. Поскольку допущение о непрерывности деятельности является одним из основных принципов подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, обязанность руководства аудируемого

лица заключается в том, чтобы оценить способность аудируемого лица продолжать свою непрерывную деятельность, даже если применимый в данных условиях порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности не предусматривает выраженного в явной форме требования об этом.

4. Если аудируемое лицо в течение длительного периода времени имеет опыт выгодных операций и свободный доступ к финансовым ресурсам, его руководство может дать свою оценку без проведения подробного анализа.

5. Оценка аудируемым лицом допущения непрерывности своей деятельности связана с вынесением в конкретный момент времени профессионального суждения о фактах хозяйственной деятельности, которые являются неопределенными на дату составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. В этой связи следует принимать во внимание, что:

как правило, уровень неопределенности, сопряженной с результатом события или с условием, значительно повышается при увеличении периода времени между суждением и воздействием условных фактов;

любое влияние условного факта в будущем основывается на информации, доступной в момент составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, поэтому последующие события могут вступать в противоречие с профессиональным суждением, которое было разумным в момент его вынесения;

размер и сложная структура аудируемого лица, характер и условия его деятельности, а также степень воздействия на аудируемое лицо внешних факторов оказывают влияние на профессиональное суждение о влиянии условных фактов.

6. Сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности может возникнуть у аудитора при рассмотрении финансовой (бухгалтерской) отчетности или при выполнении иных аудиторских процедур. Признаками, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности, являются следующие:

а) финансовые признаки:

отрицательная величина чистых активов или невыполнение установленных требований в отношении чистых активов;

привлеченные заемные средства, срок возврата которых приближается, при реальном отсутствии перспективы возврата или продления срока займа либо необоснованное использование краткосрочных займов для финансирования долгосрочных активов; изменение схемы оплаты товара (выполненных работ, оказанных услуг) поставщикам на условиях коммерческого кредита или рассрочки платежа по сравнению с расчетами по мере поставки товара (выполнения работ, оказания услуг);

существенное отклонение значений основных коэффициентов,

характеризующих финансовое положение аудируемого лица, от нормальных (обычных) значений;
неспособность погашать кредиторскую задолженность в надлежащие сроки;
неспособность обеспечить финансирование развития деятельности или осуществление других важных инвестиций;
значительные убытки от основной деятельности;
трудности с соблюдением условий договора о займе;
задолженность по выплате или прекращение выплаты дивидендов;
экономически нерациональные долговые обязательства;
признаки банкротства, установленные законодательством Российской Федерации;

б) производственные признаки:

увольнение основного управленческого персонала без должной его замены;
потеря рынка сбыта, лицензии или основного поставщика;
проблемы с трудовыми ресурсами или дефицит значимых средств производства;
существенная зависимость от успешного выполнения конкретного проекта;
существенный объем продажи сырья и материалов, сравнимый с объемом выручки от реализации продукции (работ, услуг) или превышающий его;

в) прочие признаки:

несоблюдение требований в отношении формирования уставного капитала аудируемого лица, установленных законодательством Российской Федерации;
судебные иски против аудируемого лица, которые находятся в процессе рассмотрения и могут в случае успеха истца завершиться решением суда, не выполнимым для данного лица;
внесение изменений в законодательство или изменение политической ситуации.

Указанный перечень признаков не является окончательным. Кроме того, наличие одного или нескольких признаков не всегда является достаточным доказательством неприменимости допущения непрерывности деятельности при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица. Значение перечисленных признаков может снижаться под воздействием других признаков. Например, неспособность аудируемого лица производить выплаты в обычном порядке может быть ликвидирована при помощи действий его руководства по обеспечению достаточных поступлений денежных средств за счет других источников, например за счет активов и обязательств, реструктуризации выплат в счет возврата займов или привлечения дополнительных инвестиций. Аналогичным образом потеря

основного поставщика может быть компенсирована появлением альтернативного источника поставок.

7. При выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица аудитор должен рассмотреть всю совокупность факторов, оказывающих и (или) способных оказать влияние на возможность этого лица продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, и данные факторы должны быть раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор рассматривает надлежащий характер использования руководством аудируемого лица допущения о непрерывности деятельности даже в том случае, если требования к составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности не предусматривают обязанности руководства аудируемого лица специально оценивать способность аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно. Аудитор не может предсказывать будущие события или условия, которые могут обусловить прекращение организацией ее непрерывной деятельности, поэтому отсутствие в аудиторском заключении каких-либо упоминаний о факторах неопределенности, касающихся непрерывности деятельности, не может рассматриваться как гарантия способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Действия аудитора по планированию и проверке применения допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

8. При планировании аудита аудитор должен проанализировать, существуют ли какие-либо события или условия, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

9. В ходе аудита аудитор должен внимательно следить за тем, имеются ли доказательства существования факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно. В случае выявления таких факторов аудитор должен рассмотреть вопрос о том, влияют ли они на проведенную аудитором оценку компонентов аудиторского риска.

10. Аудитор рассматривает факторы, касающиеся допущения непрерывности деятельности, в ходе планирования аудита, поскольку такое рассмотрение позволяет своевременно обсудить их с руководством аудируемого лица, а также в ходе проведения аудита.

11. В некоторых случаях работники аудируемого лица сами могут провести предварительную оценку применимости допущения непрерывности деятельности на первоначальных этапах аудита. В

этом случае аудитор проверяет такую оценку с целью выяснения, выявило ли руководство аудируемого лица какие-либо факторы, касающиеся допущения непрерывности деятельности, и если выявило, то каковы связанные с этим планы руководства.

12. Если аудируемое лицо еще не проводило предварительной оценки применимости допущения непрерывности деятельности, то аудитор запрашивает у него, существуют ли какие-либо финансовые, производственные и другие факторы, указанные в пункте 6 настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности. Аудитор может обратиться к аудируемому лицу с просьбой произвести такую оценку, в особенности в тех случаях, когда аудитор уже выявил факторы, влияющие на допущение непрерывности деятельности.

13. Аудитор анализирует последствия выявленных факторов при проведении предварительной оценки компонентов аудиторского риска. Наличие таких факторов может оказать влияние на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

14. Аудитор должен проанализировать данную руководством аудируемого лица оценку способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом. Оценка руководством аудируемого лица способности аудируемого лица непрерывно осуществлять свою деятельность является основным фактором при анализе аудитором возможности допущения непрерывности деятельности.

При анализе оценки, данной руководством аудируемого лица, аудитор рассматривает процедуру, посредством которой руководство выносило свою оценку, допущения, на которых основывалась такая оценка, и планы руководства в отношении будущих действий. Аудитор рассматривает, учитывалась ли при вынесении оценки вся информация, о которой стало известно аудитору в результате проведения аудиторских процедур.

15. Аудитор должен запросить у аудируемого лица информацию о том, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях, которые выходят за рамки периода в 12 месяцев со дня отчетной даты и которые могут обуславливать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

16. Аудитор должен внимательно относиться к вероятности существования известных событий (запланированных или иных) или условий, которые могут иметь место в будущем и которые могут поставить под сомнение принцип допущения непрерывности деятельности при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитору может стать известно о таких факторах в ходе планирования или проведения аудита, в том числе в ходе аудиторских процедур, касающихся событий, произошедших после

отчетной даты.

17. Поскольку степень неопределенности, связанной с последствиями каких-либо факторов, повышается по мере их отдаленности во времени, постольку аудитор должен рассматривать вопрос о целесообразности дополнительных действий только в том случае, если признаки проблем, связанных с допущением непрерывности деятельности аудируемого лица, являются значительными. Аудитор вправе потребовать от аудируемого лица оценить потенциальную значимость условных факторов с точки зрения их влияния на возможность непрерывности деятельности.

18. Аудитор не обязан разрабатывать процедуры (за исключением направления запроса аудируемому лицу) с целью проверки признаков наличия факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно и которые выходят за рамки периода как минимум в 12 месяцев со дня отчетной даты.

Дополнительные аудиторские процедуры в случае выявления факторов, касающихся допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

19. В случае выявления факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, аудитор должен: проверить планы аудируемой организации в отношении будущей деятельности на основе ее оценки допущения непрерывности деятельности;

путем проведения необходимых аудиторских процедур собрать достоверные аудиторские доказательства в целях подтверждения или опровержения наличия факторов существенной неопределенности, в том числе рассмотреть последствия любых планов аудируемого лица и возможных смягчающих ситуацию обстоятельств;

потребовать от руководителей аудируемого лица представить в письменном виде информацию, касающуюся их планов деятельности в будущем.

20. Факторы, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, могут быть выявлены в ходе планирования задания или выполнения аудиторских процедур. Процесс рассмотрения таких факторов продолжается по мере проведения аудита. В случае когда аудитор считает, что такие факторы обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, определенные процедуры приобретают дополнительное значение. Аудитор

запрашивает у аудируемого лица информацию относительно его деятельности в будущем, в том числе планов получения доходов, заемных средств и реструктуризации долга, снижения или отсрочки расходов или увеличения размера уставного капитала. Аудитор также рассматривает вопрос о том, появились ли какие-либо дополнительные факты или сведения с момента проведения аудируемым лицом собственной оценки перспектив непрерывности деятельности. Аудитор должен стремиться получить достоверные аудиторские доказательства того, что планы руководства осуществимы и что в результате их реализации ситуация улучшится.

21. В число аудиторских процедур в случае, предусмотренном в пункте 20 настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности, входят:

анализ и обсуждение с руководством аудируемого лица прогнозов в отношении движения финансовых потоков, доходов и др.;

анализ и обсуждение имеющейся последней по времени промежуточной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

анализ условий получения и возврата займа и выявление нарушений условий возврата займа;

ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров и комитетов с целью выявления в них упоминания о финансовых трудностях;

опрос юристов и других специалистов аудируемого лица с целью выявления информации, касающейся наличия судебных исков и правильности оценки руководством влияния этих исков на финансовое состояние аудируемого лица;

проверка наличия, правомерности и возможности обеспечения выполнения договоренностей о начале или продолжении финансирования со стороны аффилированных и третьих лиц, а также оценка способности указанных лиц предоставить дополнительные средства;

изучение планов аудируемого лица, касающихся невыполненных заказов его клиентов;

изучение условных фактов хозяйственной деятельности;

анализ событий после отчетной даты с целью определения того, оказывают ли такие события воздействие на способность аудируемого лица продолжать свою непрерывную деятельность.

22. В случае когда анализ движения финансовых потоков является существенным фактором, влияющим на непрерывность деятельности аудируемого лица, аудитор должен проанализировать:

надежность информационных систем аудируемого лица, предоставляющих информацию о движении финансовых потоков;

обоснованность допущений, на которых основываются прогнозы аудируемого лица.

Кроме того, аудитор сравнивает:

прогнозные данные за предшествующие периоды с фактическими результатами;

прогнозные данные за текущий период с результатами, достигнутыми на дату проведения аудита.

Выводы аудитора и аудиторское заключение

23. Отсутствие в аудиторском заключении указания на серьезное сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности не может и не должно трактоваться аудируемым лицом и заинтересованными пользователями как поручительство аудитора в том, что аудируемое лицо будет продолжать свою деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным.

24. На основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен определить, существует ли в соответствии с его профессиональным суждением существенная неопределенность, связанная с условиями и событиями, которые по отдельности или в совокупности обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

25. В случае если допущение непрерывности деятельности можно считать соблюдаемым, но тем не менее при этом имеет место существенная неопределенность, аудитор устанавливает: описываются ли адекватно в финансовой (бухгалтерской) отчетности факторы, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность, и планы его руководства, связанные с такими факторами;

указывается ли в финансовой (бухгалтерской) отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и то, что в этой связи аудируемое лицо может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе нормального осуществления своей деятельности.

26. Если в финансовой (бухгалтерской) отчетности адекватно раскрыта информация, аудитор должен выразить безоговорочно положительное мнение, но модифицировать аудиторское заключение, включив в него привлекающий внимание к ситуации абзац, в котором отмечается наличие существенной

неопределенности, связанной с условиями или событиями, обуславливающими значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и содержится ссылка на соответствующий пункт пояснительной записки к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

27. Если в финансовой (бухгалтерской) отчетности неадекватно раскрыта информация, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение (в зависимости от конкретных обстоятельств). В аудиторском заключении должна быть сделана конкретная ссылка на наличие существенной неопределенности, которая обуславливает значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

28. Если в соответствии с профессиональным суждением аудитора аудируемое лицо не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то аудитору следует выразить отрицательное мнение при условии подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности на основе принципа допущения непрерывности деятельности. Если на основе выполненных дополнительных процедур, полученной информации и с учетом планов руководства аудитор считает, что аудируемое лицо не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то (вне зависимости от того, была ли раскрыта информация об этом) аудитор делает вывод о том, что

использованное при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности допущение о непрерывности деятельности нельзя считать соблюдаемым, и выражает отрицательное мнение.

29. В случае если руководство аудируемого лица пришло к выводу о том, что использованное при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности допущение непрерывности деятельности организации нельзя считать соблюдаемым, финансовая (бухгалтерская) отчетность должна быть подготовлена в соответствии с предусмотренным законодательством Российской Федерации для такой ситуации порядком. Если на основе выполненных дополнительных процедур и полученной информации аудитор приходит к выводу о соблюдении такого порядка, то аудитор может выразить безоговорочно положительное мнение при условии адекватного раскрытия информации, но при этом может счесть необходимым включить в аудиторское заключение часть, привлекающую внимание к ситуации, с тем, чтобы обратить внимание пользователя на особый порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

30. Если руководство аудируемого лица отказывается по просьбе аудитора давать оценку способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно или увеличивать период, охватываемый такой оценкой, аудитор должен рассмотреть необходимость модификации аудиторского заключения по причине ограничения объема работы аудитора, поскольку для аудитора может оказаться невозможным получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, касающиеся использования допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности. Недостаточная аналитическая работа со стороны руководства аудируемого лица, как правило, не может помешать аудитору удостовериться в способности аудируемого лица продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность, если у аудируемого лица есть долговременный опыт прибыльной деятельности и беспрепятственный доступ к финансовым ресурсам.

Подписание или утверждение финансовой (бухгалтерской) отчетности значительно позже отчетной даты

31. В случае подписания или утверждения руководством аудируемого лица финансовой (бухгалтерской) отчетности значительно позже отчетной даты аудитор должен проанализировать причины такой задержки. В случае если задержка могла быть связана с событиями или условиями, касающимися допущения непрерывности деятельности, аудитор рассматривает необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур, указанных в пункте 19 настоящего

правила (стандарта) аудиторской деятельности.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 12. СОГЛАСОВАНИЕ УСЛОВИЙ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования:

- а) к порядку согласования условий проведения аудита с аудируемым лицом;
- б) к действиям аудиторской организации и индивидуального аудитора (далее именуются – аудитор) в случае, когда руководство аудируемого лица обращается с просьбой к аудитору изменить условия задания на условия, предполагающие более низкий уровень уверенности в достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, чем разумная уверенность, которая требуется для выражения мнения в аудиторском заключении.

2. Аудитор и руководство аудируемого лица должны достичь согласия в отношении условий проведения аудита. Согласованные условия необходимо отразить документально в договоре оказания аудиторских услуг.

Аудитор может использовать в ходе достижения договоренности с руководством аудируемого лица письмо о проведении аудита – документ, направляемый аудитором предполагаемому аудируемому лицу и подписываемый руководством аудируемого лица в случае согласия с основными условиями задания по проведению аудита.

Пример письма о проведении аудита приведен в приложении к настоящему федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности.

3. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности может быть применено при оказании услуг по проверкам, не являющимся аудитом, или специальным аудиторским заданиям, а также к сопутствующим аудиту услугам. В случае предоставления сопутствующих аудиту услуг может оказаться уместным составление по этим услугам отдельных писем.

4. Несмотря на то, что цели и объем аудита, а также обязанности аудитора установлены законодательством Российской Федерации, аудитору рекомендуется включить эти положения в договор (либо в предшествующее договору письмо о проведении аудита).

Договор оказания аудиторских услуг

5. С точки зрения интересов аудитора и аудируемого лица целесообразно заблаговременное подписание с предполагаемым аудируемым лицом договора оказания аудиторских услуг.

6. Форма и содержание договоров оказания аудиторских услуг (писем о проведении аудита) для различных аудируемых лиц могут иметь особенности, но, как правило, в договоре оказания аудиторских услуг (письме о проведении аудита) указываются: цель аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности; ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности; объем аудита, включая ссылки на законодательство Российской Федерации и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности; аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита; информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности могут остаться необнаруженными; требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита; цена проведения аудита (либо способ ее определения), а также порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

7. В договоре оказания аудиторских услуг (письме о проведении аудита) могут также быть указаны:

договоренности, связанные с координацией работы аудитора и сотрудников аудируемого лица в ходе планирования аудита;

право аудитора получить от руководства аудируемого лица официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;

обязательство руководства аудируемого лица содействовать в направлении запросов кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица с целью получения информации, необходимой для проведения аудита;

обязательство руководства аудируемого лица обеспечить присутствие сотрудников аудитора при проведении инвентаризации имущества аудируемого лица.

8. При необходимости в договоре оказания аудиторских услуг (письме о проведении аудита) или приложениях к нему могут быть также приведены:

договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам

аудита других аудиторов и экспертов;
договоренность о привлечении к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица;
договоренности, способствующие взаимодействию предполагаемого аудитора с предшествующим аудитором (при его наличии);
любые ограничения ответственности аудитора в соответствии с законодательством Российской Федерации и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
информация о любых дополнительных соглашениях между аудитором и аудируемым лицом.

9. Если аудитор головной организации является также аудитором дочерних организаций, то на решение аудитора о том, заключать ли отдельный договор оказания аудиторских услуг с указанными дочерними организациями (направлять ли отдельное письмо о проведении аудита), влияют следующие факторы:
порядок назначения аудитора дочерних организаций;
необходимость составления отдельного аудиторского заключения по дочерней организации;
требования законодательства Российской Федерации;
объем работы, выполненной другими аудиторами;
доля собственности головной организации;
степень независимости руководства дочерней организации от головной организации.

Повторяющийся аудит

10. В случае повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских проверок аудитор должен решить, есть ли необходимость пересмотреть условия аудиторского задания или напомнить аудируемому лицу о существующих условиях задания.

11. Аудитор может принять решение не составлять каждый раз новое письмо о проведении аудита. Однако следующие факторы могут сделать целесообразным составление нового письма:
любой признак, указывающий на неправильное понимание аудируемым лицом цели и объема аудита;
любые пересмотренные или особые условия аудиторского задания;
кадровые изменения в высшем руководстве, совете директоров или в структуре аудируемого лица;
изменения в структуре собственности аудируемого лица;
значительные изменения характера или масштабов деятельности аудируемого лица;
требования законодательства Российской Федерации.

Изменение аудиторского задания

12. В случае если аудируемое лицо до завершения выполнения аудиторского задания обратится к аудитору с просьбой изменить его условия на условия, предусматривающие более низкий уровень уверенности в достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, чем разумная уверенность, аудитор должен рассмотреть целесообразность такого изменения.

13. Просьба аудируемого лица к аудитору об изменении аудиторского задания может быть вызвана изменением обстоятельств, влияющих на необходимость оказания услуги, неправильным пониманием характера аудита или сопутствующих услуг, запрашиваемых изначально, или ограничением объема аудита, устанавливаемым руководством аудируемого лица или связанным с другими причинами. Аудитору необходимо тщательно изучить причину данной просьбы и возможные последствия ограничения объема аудита.

14. Изменение обстоятельств, влияющих на требования аудируемого лица, или неправильное понимание характера услуги, запрашиваемой изначально, обычно рассматривается как обоснованная причина просьбы об изменении задания. Изменение аудиторского задания не может рассматриваться как обоснованное, если оно вызвано неточной или неполной информацией.

15. Прежде чем согласиться на изменение условий аудиторского задания, которое может привести к замене аудита сопутствующими аудиту услугами, аудитор должен рассмотреть возможные правовые последствия таких изменений.

16. Если аудитор придет к заключению о том, что изменение условий аудиторского задания обоснованно, а также если работа аудитора соответствует федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности, которые могут быть применены к измененному заданию, то отчет или заключение должны соответствовать пересмотренным условиям задания. Во избежание введения в заблуждение пользователя в отчет или заключение не должны включаться ссылки на:

первоначальное задание;

любые процедуры, которые могли быть выполнены в соответствии с первоначальным заданием, за исключением случаев, если задание меняется на задание о согласованных процедурах и, следовательно, ссылка на проведенные процедуры составляет один из элементов соответствующего отчета.

17. В случае изменения условий задания аудитору и хозяйствующему субъекту, ранее являвшемуся аудируемым лицом, необходимо согласовать новые условия.

18. Аудитор не должен соглашаться на изменение условий задания

при отсутствии разумного обоснования. Например, аудитор не должен соглашаться на изменение условий задания в случае, если он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении дебиторской задолженности, а аудируемое лицо обращается к нему с просьбой изменить задание по проведению аудита на задание по проведению обзорной проверки во избежание получения от аудитора мнения с оговоркой или отказа аудитора от выражения мнения.

19. Если аудитор не может согласиться на изменение аудиторского задания на иное задание и аудируемое лицо возражает против продолжения работы в соответствии с первоначальным заданием, то аудитор должен отказаться от выполнения задания или рассмотреть вопрос о необходимости сообщить о возникшей ситуации заинтересованным лицам (например, совету директоров или акционерам).

Приложение

к правилу (стандарту) № 12

ПРИМЕР ПИСЬМА О ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

Совету директоров или соответствующему представителю высшего руководства организации

Вы обратились к нам с просьбой о проведении обязательного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности в составе (указать состав) за (указать финансовый год). Настоящим письмом мы подтверждаем наше согласие и наше понимание данного задания. Аудит будет проведен нами с целью выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Мы будем проводить аудит в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Эти стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводится на выборочной основе и включает в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые значения в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности. Аудит также включает оценку применяемых принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение основных оценочных значений, сформированных руководством аудируемого лица, а также оценку общей формы представления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В связи с тем, что в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование, и в связи с другими присущими аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые, даже существенные, искажения могут остаться необнаруженными.

В дополнение к аудиторскому заключению, содержащему наше мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы планируем предоставить Вам отдельное письмо (отчет, письменную информацию), касающееся любых замеченных нами существенных недостатков в ведении бухгалтерского учета и в системе внутреннего контроля.

Напоминаем, что в соответствии с законодательством Российской Федерации ответственность за подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе за раскрытие в ней необходимой информации, несет руководство Вашей организации. Это включает ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, наличие и надлежащую работу средств внутреннего контроля, выбор и применение учетной политики, а также меры по сохранности и надлежащему использованию активов организации. Нам потребуются от руководства организации (и это является частью процесса аудита) официальные письменные подтверждения, касающиеся наиболее важных разъяснений и заявлений, сделанных в связи с аудитом.

Надеемся на сотрудничество с Вашими сотрудниками и на то, что нам будут предоставлены любые записи, документация и иная информация, запрашиваемая в связи с аудитом. Средства за проведение аудита, выплачиваемые на основе счетов, которые будут выставляться по мере оказания услуги, рассчитываются исходя из времени, затраченного специалистами на выполнение задания, и включают покрытие командировочных расходов. Почасовая оплата варьируется в зависимости от уровня ответственности используемых специалистов, их опыта и квалификации.

Данное письмо считается действительным в будущем до тех пор, пока оно не будет изменено или заменено другим либо его действие не будет прекращено.

Просим Вас подписать и вернуть прилагаемый экземпляр данного письма в подтверждение того, что оно соответствует Вашему пониманию договоренности о проведении нами аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности Вашей организации.

От имени аудитора

Фамилия, имя, отчество,

должность, дата

(подпись)

Принимается от имени хозяйствующего субъекта
Фамилия, имя, отчество,
должность, дата
(подпись)

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 13. ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА ПО РАССМОТРЕНИЮ ОШИБОК И НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ В ХОДЕ АУДИТА

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к аудиторской организации и индивидуальному аудитору (далее именуются – аудитор) по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.
2. При планировании, выполнении и оценке результатов аудиторских процедур, а также при подготовке аудиторского заключения аудитор должен рассмотреть риск существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий или ошибок.

Ошибки и недобросовестные действия

3. Искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности может явиться следствием ошибок и недобросовестных действий.
Ошибка – непреднамеренное искажение в финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации.
Примерами ошибок являются:
ошибочные действия, допущенные при сборе и обработке данных, на основании которых составлялась финансовая (бухгалтерская) отчетность;
неправильные оценочные значения, возникающие в результате неверного учета или неверной интерпретации фактов;
ошибки в применении принципов учета, относящихся к точному измерению, классификации, представлению или раскрытию.
4. Для целей настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности под недобросовестными действиями понимаются преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод. В настоящем федеральном правиле (стандарте)

аудиторской деятельности рассматриваются только недобросовестные действия, являющиеся причиной существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Недобросовестные действия, совершенные представителями руководства аудируемого лица или представителями собственника, далее именуются недобросовестными действиями руководства, а недобросовестные действия, совершенные сотрудниками аудируемого лица, – недобросовестными действиями сотрудников. В обоих случаях в недобросовестных действиях могут участвовать третьи лица, не относящиеся к аудируемому лицу.

5. Различают два типа преднамеренных искажений, возникающих в результате недобросовестных действий, рассматриваемых в ходе аудита:

искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

искажения, возникающие в результате присвоения активов.

6. Недобросовестное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности подразумевает искажения или неотражение числовых показателей либо нераскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью введения в заблуждение пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Недобросовестным составлением финансовой (бухгалтерской) отчетности считаются следующие действия:

фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется финансовая (бухгалтерская) отчетность;

преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных операций или другой важной информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности;

преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

7. Присвоение активов может быть осуществлено различными способами, в том числе путем присвоения денежных средств, материальных или нематериальных активов, инициирования оплаты аудируемым лицом несуществующих товаров или услуг. Как правило, такие действия сопровождаются вводящими в заблуждение бухгалтерскими записями или документами для сокрытия недостачи активов.

8. Недобросовестные действия подразумевают наличие мотивирующих факторов и осознаваемых возможностей для их совершения. Недобросовестное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности возможно в тех случаях, когда руководство аудируемого лица под воздействием внешних или внутренних факторов желает достичь необъективных результатов

деятельности. Осознаваемая возможность недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности или незаконного присвоения активов существует в том случае, когда какое-либо лицо считает, что может обойти систему внутреннего контроля (например, если данное лицо занимает ответственное положение или знает конкретные недочеты в системе внутреннего контроля).

9. Ошибка отличается от недобросовестного действия отсутствием умысла, лежащим в основе действия, приведшего к искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности. В отличие от ошибки недобросовестные действия носят преднамеренный характер и, как правило, подразумевают целенаправленное сокрытие фактов. В то время как аудитор может определить потенциальную возможность совершения недобросовестных действий, для него сложно, а то и невозможно установить умысел, особенно в части субъективного суждения руководства аудируемого лица.

Ответственность представителей собственника и руководства аудируемого лица

10. Руководство аудируемого лица и представители собственника в соответствии с законодательством Российской Федерации несут ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий и ошибок. Ответственность указанных лиц может зависеть от организационной структуры и внутренних регламентирующих документов аудируемого лица. Практика корпоративного управления требует, чтобы представители собственника и руководство аудируемого лица создавали и поддерживали общую культуру честности и высоких моральных принципов, а также установили надлежащие средства контроля для предотвращения и обнаружения ошибок и недобросовестных действий.

11. Представители собственника обязаны осуществлять надзор за обеспечением надежности системы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и обеспечивать работоспособность средств контроля.

12. Руководство аудируемого лица обязано создать контрольную среду и поддерживать политику и процедуры, обеспечивающие максимальное достижение поставленных целей упорядоченной и эффективной деятельности аудируемого лица путем внедрения и обеспечения непрерывности функционирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, предназначенной для предотвращения и обнаружения фактов недобросовестных действий и ошибок. Такая система снижает, но не устраняет полностью риск искажений из-за ошибок и недобросовестных действий. Соответственно, руководство аудируемого лица несет

ответственность за любой остающийся риск.

Обязанности аудитора

13. Аудит, проведенный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, призван обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений, вызванных как недобросовестными действиями, так и ошибками. Периодический аудит является одним из сдерживающих факторов искажений. Однако аудитор не несет и не может нести ответственность за предотвращение ошибок и недобросовестных действий.

14. Аудитор не может получить абсолютную уверенность в том, что все существенные искажения в финансовой (бухгалтерской) отчетности будут обнаружены. В связи с неотъемлемыми ограничениями аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности не будут обнаружены, несмотря на то, что аудит был надлежащим образом спланирован и проводился в точном соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

15. Риск необнаружения существенных искажений в результате недобросовестных действий выше риска необнаружения искажений в результате ошибок, так как недобросовестные действия могут включать специально разработанные и организованные схемы, направленные на их маскировку (подделка документов, намеренное неотражение хозяйственных операций или целенаправленное искажение фактов, предоставляемых аудитору). Недобросовестные действия еще сложнее выявить, когда несколько человек вступают в сговор. В результате сговора аудитору могут быть представлены доказательства, кажущиеся убедительными, но на самом деле являющиеся ложными. Способность аудитора обнаружить недобросовестные действия зависит от опыта нарушителя, частоты и объема манипуляций, величины сумм, являющихся объектом манипуляций, и служебного положения лиц, участвующих в недобросовестных действиях. Процедуры аудита, являющиеся действенными для обнаружения допущенных ошибок, могут оказаться неэффективными для обнаружения недобросовестных действий.

16. Риск необнаружения недобросовестных действий руководства аудируемого лица намного выше, чем риск необнаружения недобросовестных действий его сотрудников, так как руководство и представители собственника занимают положение, предполагающее их высокий авторитет, честность и порядочность,

что дает им возможность обходить формально установленные процедуры контроля. Руководство определенного уровня может воспользоваться своим положением и обойти процедуры контроля, предназначенные для предотвращения аналогичных недобросовестных действий сотрудников (например, отдать распоряжение отразить в учете ту или иную хозяйственную операцию или сокрыть ее). Руководство может приказать сотрудникам совершить какое-либо недобросовестное действие или воспользоваться их помощью для этого, а рядовые сотрудники могут не быть осведомлены об этом.

17. Мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности основывается на разумной уверенности. Поэтому аудит не может гарантировать выявление существенных искажений в результате недобросовестных действий или ошибок.

Следовательно, если впоследствии в финансовой (бухгалтерской) отчетности обнаружатся существенные искажения, являющиеся результатом недобросовестных действий или ошибок, это не может служить признаком того, что:

попытка получить разумную уверенность оказалась неудачной;

планирование аудита, его выполнение или профессиональное суждение аудитора были неадекватны;

отсутствовали профессиональная компетентность и должная тщательность;

не выполнялись федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности.

Невыявление недобросовестных действий в ходе аудита может встречаться в определенных случаях умышленных искажений, поскольку процедуры аудита могут оказаться неэффективными для обнаружения умышленных искажений, сокрытых в результате сговора лиц, представляющих руководство, собственника, сотрудников аудируемого лица или третьих лиц, либо сокрытых с применением фальсификации документов. Соответствие аудита федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности определяется адекватностью выполненных процедур аудита и надлежащим характером аудиторского заключения, основанного на результатах этих процедур.

18. В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 1 аудитор должен планировать и проводить аудит с позиции профессионального скептицизма. Это необходимо для выявления и оценки ситуаций, когда:

имеются факторы, которые увеличивают риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок (например, особенности руководства, его влияние на контрольную среду, состояние отрасли экономики, в которой аудируемое лицо осуществляет деятельность, характеристики его хозяйственной деятельности,

его финансовая стабильность);

существуют обстоятельства, вызывающие подозрение аудитора в наличии существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности;

получены доказательства (в том числе информация, имеющаяся у аудитора по результатам предыдущего аудита), ставящие под сомнение надежность разъяснений и заявлений руководства аудируемого лица.

19. До получения доказательств обратного аудитор имеет право воспринимать записи и документы аудируемого лица как подлинные. Аудит, проведенный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, как правило, не предполагает проверку подлинности документации и не требует от аудитора как лица, не имеющего специальной подготовки, быть специалистом по такой проверке.

20. При планировании аудита руководитель аудиторской группы должен обсудить с другими членами аудиторской группы вопрос, касающийся вероятности того, что финансовая (бухгалтерская) отчетность аудируемого лица может быть подвержена существенным искажениям в результате недобросовестных действий и ошибок.

21. В таких обсуждениях должны рассматриваться с учетом деятельности конкретного аудируемого лица участки, где ошибки могут быть более вероятны, а также способы возможного совершения недобросовестных действий. В результате таких обсуждений члены аудиторской группы должны лучше понять, возможно ли появление в закрепленных за ними областях аудита существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности в результате недобросовестных действий или ошибок, а также то, как результаты проводимых ими процедур могут повлиять на выводы по результатам аудита. Кроме того, в результате обсуждения может быть принято решение, по которому некоторые члены аудиторской группы должны будут сделать определенные запросы или провести конкретные процедуры аудита, а также должно быть согласовано, каким образом члены аудиторской группы будут обмениваться результатами таких запросов и процедур.

22. При планировании аудита аудитор должен сделать необходимые запросы руководству аудируемого лица, чтобы:

- понять оценку руководством аудируемого лица риска существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности в результате недобросовестных действий или ошибки, а также выяснить особенности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- получить представление о том, как организована руководством аудируемого лица система бухгалтерского учета и внутреннего контроля для предотвращения и выявления ошибок;
- определить, известно ли руководству аудируемого лица о недобросовестных действиях, оказавших отрицательное влияние на аудируемое лицо, или об имеющихся подозрениях в совершении недобросовестных действий, возникших в результате соответствующего служебного расследования, проведенного до начала аудита;
- определить, были ли руководством аудируемого лица в отчетном

периоде обнаружены существенные ошибки.

23. Аудитор дополняет свои знания об аудируемом лице путем направления запросов руководству аудируемого лица относительно оценок руководством риска недобросовестных действий и систем, предназначенных для их предотвращения и обнаружения. Кроме того, аудитор направляет запросы руководству с целью более точного понимания действующей системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Поскольку руководство аудируемого лица несет ответственность за работу системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля и за составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, то аудитору целесообразно запросить руководство о выполнении им указанных обязанностей. Данные запросы могут быть, например, посвящены: выявлению дочерних организаций, сегментов деятельности, видов операций, оборотов по счетам и разделов отчетности с наиболее высокой вероятностью появления ошибки либо выявлению факторов риска недобросовестных действий и определению мер, принимаемых руководством аудируемого лица для предотвращения ошибок и недобросовестных действий; функционированию службы внутреннего аудита аудируемого лица, выявлению данной службой недобросовестных действий или других серьезных недостатков в системе внутреннего контроля; способам доведения руководством аудируемого лица до сотрудников надлежащих норм деловой практики и этики.

24. Характер, объем и периодичность оценки руководством аудируемого лица указанных в пункте 23 настоящего федерального правила (стандарта) систем и рисков зависит от особенностей аудируемого лица. В одних организациях руководство может решить проводить детальную оценку один раз в год или организовать мониторинг. В других организациях такая оценка может быть менее формальной и более частой. Характер, объем и периодичность оценок имеют отношение к пониманию аудитором контрольной среды аудируемого лица. Например, отсутствие оценки со стороны руководства риска недобросовестных действий может свидетельствовать о недооценке руководством системы внутреннего контроля.

25. Аудитору важно направить запрос руководству аудируемого лица о том, как организована система бухгалтерского учета и внутреннего контроля у аудируемого лица для того, чтобы узнать, например, что руководство аудируемого лица сознательно идет на риск, связанный с недостатками в распределении обязанностей. Информация, полученная по результатам запроса, может оказаться полезной при определении факторов риска недобросовестных действий, которые способны повлиять на оценку аудитором риска того, что финансовая (бухгалтерская) отчетность содержит существенные искажения, вызванные такими

недобросовестными действиями.

26. Аудитору также важно направить запрос руководству аудируемого лица о том, известны ли ему случаи недобросовестных действий, повлиявших на деятельность аудируемого лица, имеет ли оно подозрения в наличии таких недобросовестных действий, находящихся в стадии служебного расследования, и обнаруживало ли оно существенные ошибки. Данный запрос может дать сведения об имеющихся недостатках в процедурах контроля (например, когда ряд ошибок имел место в одной конкретной области учета). В то же время такой запрос может подтвердить действенность процедур контроля, с помощью которых своевременно обнаруживаются и расследуются любые отклонения от надлежащего порядка.

27. Запросы аудитора руководству аудируемого лица могут предоставить полезную информацию о риске существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности в результате недобросовестных действий сотрудников аудируемого лица. Однако такие запросы вряд ли дадут информацию о риске существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности в результате недобросовестных действий руководства. Соответственно, действия аудитора в отношении последствий факторов риска недобросовестных действий, указанные в пункте 37 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, в первую очередь относятся к случаям недобросовестных действий руководства.

28. Представители собственника аудируемого лица, как правило, осуществляют надзор за системами мониторинга риска, финансовый контроль и контроль за соответствием деятельности данного лица законодательству Российской Федерации. В случае если у аудируемого лица действует эффективная система корпоративного управления и представители собственника активно участвуют в контроле за исполнением руководством аудируемого лица своих обязанностей, аудитору рекомендуется обращаться к представителям собственника, чтобы узнать их мнение об адекватности имеющейся системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля по предотвращению и обнаружению недобросовестных действий и ошибок, о риске таких недобросовестных действий и ошибок, а также о компетентности и порядочности руководства. В результате осуществления таких запросов может быть получена информация о вероятности наличия, например, фактов недобросовестных действий руководства аудируемого лица. Аудитор может получить возможность узнать мнение представителей собственника, например, на встрече с ними для обсуждения общего подхода к проведению аудита и его объема. Такое обсуждение может дать возможность представителям собственника привлечь внимание

аудитора к вопросам, вызывающим озабоченность.

29. Поскольку обязанности представителей собственника и руководства могут зависеть от особенностей конкретного аудируемого лица, аудитору необходимо понимать характер обязанностей этих лиц в организационной структуре аудируемого лица для обеспечения того, чтобы указанные запросы направлялись надлежащим лицам.

30. Наряду с направлением руководству аудируемого лица запросов, указанных в настоящем федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности, аудитор должен решить, существуют ли вопросы, которые следует обсудить с представителями собственника. Такие вопросы могут включать в себя:

характер, объем и периодичность оценки руководством аудируемого лица имеющейся системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля по предотвращению и обнаружению недобросовестных действий и ошибок, а также риска искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности;

ненадлежащее реагирование руководства аудируемого лица на существенные недостатки средств внутреннего контроля, обнаруженные во время проведения предыдущего аудита;

оценку аудитором надежности контрольной среды аудируемого лица, включая вопросы компетентности и порядочности руководства аудируемого лица;

влияние указанных вопросов на общий подход к проведению аудита и его объем, включая дополнительные процедуры, которые могут потребоваться аудитору.

31. При оценке неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитор должен рассмотреть, в какой мере может быть существенно искажена финансовая (бухгалтерская) отчетность в результате недобросовестных действий и ошибок. Рассматривая риск существенных искажений, возникших в результате недобросовестных действий, аудитор должен оценить, имеются ли факторы риска, указывающие либо на недобросовестное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности или на присвоение активов.

32. Возможность сокрытия недобросовестных действий намного усложняет процесс их обнаружения. Тем не менее, используя знания о деятельности аудируемого лица, аудитор может определить события или условия, дающие возможность, мотивацию или средство совершения недобросовестных действий, либо установить факт уже свершившегося недобросовестного действия. Такие события или условия называются факторами риска недобросовестных действий. Например, отсутствие первичного документа или противоречивый результат проведения аналитической процедуры. Указанные события могут произойти в

результате других обстоятельств, а не в результате недобросовестных действий. Факторы риска недобросовестных действий не всегда указывают на наличие таких действий, но они часто имеют место в тех обстоятельствах, когда происходят эти действия. Наличие факторов риска недобросовестных действий может изменить оценку аудитором неотъемлемого риска или риска средств контроля.

33. Факторы риска недобросовестных действий различны по значимости. Иногда они присутствуют у тех аудируемых лиц, у которых в силу конкретных условий нет оснований для риска существенного искажения. Соответственно аудитор должен руководствоваться профессиональным суждением при рассмотрении факторов риска недобросовестных действий по отдельности или в совокупности, а также при рассмотрении специальных средств контроля, которые должны уменьшать такой риск.

34. Примеры факторов риска недобросовестных действий приведены в приложении № 1. Не каждый из этих примеров является уместным для всех обстоятельств. Некоторые из них имеют большую или меньшую значимость в отношении аудируемых лиц разных форм собственности, разных отраслей, при различных обстоятельствах. Соответственно, аудитор должен руководствоваться профессиональным суждением при оценке значимости факторов риска недобросовестных действий и определении степени учета этих факторов в ходе планирования подходов к проведению аудита.

35. Характеристики величины, сложности структуры и формы собственности аудируемого лица в значительной мере влияют на рассмотрение применяемых факторов риска недобросовестных действий.

В отношении крупного аудируемого лица аудитор, как правило, рассматривает сдерживающие факторы ненадлежащего поведения руководства, в частности контроль представителей собственника и внутренний аудит. Аудитор также рассматривает предпринятые руководством аудируемого лица меры по соблюдению этических норм и норм корпоративного поведения.

В отношении малого аудируемого лица многие указанные рекомендации могут быть неприменимыми или менее значимыми. Например, малое аудируемое лицо может не иметь кодекса корпоративного поведения. В таком случае важность вопросов порядочности и этичного поведения может доводиться до сведения сотрудников в устной форме и посредством личного примера руководства. Доминирование одного лица в руководстве малого аудируемого лица, как правило, не должно указывать на неспособность руководителя довести до сведения сотрудников его надлежащее отношение к внутреннему контролю и процессу

составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

36. С одной стороны, наличие факторов риска недобросовестных действий может свидетельствовать о невозможности аудитора оценить в дальнейшем риски средств контроля на уровне более низком, чем высокий, для конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. С другой стороны, аудитор может иметь возможность установить наличие средств внутреннего контроля, созданных таким образом, чтобы снизить факторы риска недобросовестных действий, которые аудитор может проверить для обоснования своей сниженной оценки риска средств контроля.

37. На основании своей оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля (включая результаты проведенных тестов средств контроля) аудитор должен разработать процедуры проверки по существу для снижения до приемлемо низкого уровня риска того, что искажения, существенные для финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, являющиеся результатом недобросовестных действий и ошибок, не будут обнаружены.

38. При планировании процедур проверки по существу аудитор должен учитывать выявленные им факторы риска недобросовестных действий. Реагирование аудитора на эти факторы будет зависеть от их характера и значимости. В некоторых случаях, несмотря на наличие факторов риска недобросовестных действий, аудитор может выразить профессиональное суждение, что ранее запланированные процедуры аудита, в том числе тесты средств контроля и процедуры проверки по существу, являются достаточными для реагирования на указанные факторы.

39. В других обстоятельствах аудитор может сделать вывод о необходимости изменения характера, временных рамок и объема процедур проверки по существу для учета существующих факторов риска недобросовестных действий. В таких случаях аудитор рассматривает оценку риска существенного искажения и решает, затронет ли оно финансовую (бухгалтерскую) отчетность в целом, либо конкретный счет бухгалтерского учета, группу однотипных операций или предпосылку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, либо все перечисленное вместе. Аудитор решает, какие меры будут более эффективными для реагирования на установленные факторы риска недобросовестных действий. Изменение характера аудиторских процедур может быть более действенным, чем изменение их объема. В приложении № 2 приведены примеры модифицирования аудиторских процедур в качестве реакции на оценку факторов риска недобросовестных действий.

40. В ходе проведения аудита аудитор может столкнуться с обстоятельствами, указывающими на возможные существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникшие в результате недобросовестных действий и ошибок. Примеры обстоятельств, которые по отдельности или в совокупности могут привести аудитора к подозрению, что такие искажения существуют, приведены в приложении № 3.

41. Если аудитор сталкивается с обстоятельствами, указывающими на возможные существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникшие в результате недобросовестных действий и ошибок, он должен выполнить соответствующие процедуры для установления такого факта.

42. Характер, временные рамки и объем процедур, указанных в пункте 41 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, зависят от профессионального суждения аудитора о виде предполагаемых недобросовестных действий и ошибок, вероятности их возникновения и вероятности того, что тот или иной вид недобросовестных действий или ошибок окажет существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Как правило, аудитору удастся применить достаточные процедуры, чтобы подтвердить или рассеять подозрения о существенных искажениях финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникших в результате недобросовестных действий и ошибок. В противном случае аудитор рассматривает влияние предполагаемых недобросовестных действий или ошибок, а также предполагаемых искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности на аудиторское заключение в соответствии с требованиями пункта 46 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности.

43. Аудитор не должен считать, что недобросовестное действие или ошибка являются единичными. Поэтому до завершения аудита он должен рассмотреть необходимость пересмотра оценки компонентов аудиторского риска, сделанной при планировании аудита, и определить целесообразность изменения характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур в соответствии с пунктами 42 и 49 федерального правила (стандарта) № 8.

Аудитору целесообразно рассмотреть:

характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу;

оценку эффективности средств внутреннего контроля в случае, если риск средств контроля был оценен ниже, чем высокий;

поручения членам аудиторской группы, которые следует дать при

данных обстоятельствах;

не являются ли какие-либо прочие искажения результатом недобросовестных действий и/или ошибок.

44. Если аудитор обнаруживает искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности, он должен определить, не является ли это искажение признаком совершения недобросовестных действий, и при утвердительном ответе аудитор должен рассмотреть влияние такого искажения на другие вопросы аудита, особенно в отношении надежности разъяснений и заявлений руководства аудируемого лица.

45. Если аудитор делает вывод о том, что искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности является или может являться результатом недобросовестных действий, он должен проанализировать причастность к этим действиям определенного лица или лиц, особенно с точки зрения их положения в организационной структуре аудируемого лица.

Если аудитор выяснит, что недобросовестные действия были совершены с участием членов высшего руководства (руководитель и его заместители) аудируемого лица, то даже при незначительной величине искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности данной проблеме следует уделить значительное внимание в ходе проведения аудита. В этом случае аудитор может быть поставлен перед необходимостью пересмотреть надежность ранее полученных доказательств, поскольку не исключено, что возникнут сомнения в полноте и правдивости представленных заявлений и подлинности бухгалтерских записей и первичных документов. Кроме того, при пересмотре надежности доказательств аудитор должен рассмотреть вероятность сговора сотрудников, руководства и иных лиц. Если руководство, особенно на самом высоком уровне, причастно к недобросовестным действиям, то аудитор может не получить всех доказательств, необходимых для проведения аудита и составления аудиторского заключения.

Влияние искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности на аудиторское заключение

46. Если аудитор подтверждает либо оказывается не в состоянии сделать вывод о том, была ли финансовая (бухгалтерская) отчетность существенно искажена в результате недобросовестных действий и ошибок, он должен рассмотреть последствия этого для результатов аудита и выполнить требования, предусмотренные федеральным правилом (стандартом) № 4 и федеральным правилом (стандартом) № 6.

Документирование факторов риска и дополнительных аудиторских процедур

47. Если в ходе проведения аудита установлены факторы риска недобросовестных действий, которые заставили аудитора считать необходимым проведение дополнительных аудиторских процедур, то он должен документально оформить такие факторы и процедуры.

Официальные заявления и разъяснения руководства

48. Аудитор должен получить письменные заявления от руководства аудируемого лица, в которых руководство аудируемого лица:

подтверждает свои обязанности по внедрению и обеспечению эффективности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которая создана для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий и ошибок;

выражает свое мнение о том, что неисправленные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, установленные аудитором при проведении аудита, являются несущественными по отдельности и в совокупности для финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом. Краткое изложение таких искажений должно быть включено в заявление руководства или прилагаться к нему; проинформировало аудитора о всех важных фактах, относящихся к любому недобросовестному действию;

дает оценку риска того, что финансовая (бухгалтерская) отчетность может содержать существенные искажения, возникшие в результате недобросовестных действий и ошибок;

признает свою ответственность за надлежащее составление финансовой (бухгалтерской) отчетности.

49. В связи с тем что руководство аудируемого лица несет ответственность за исправление финансовой (бухгалтерской) отчетности и выявленных искажений, важно, чтобы аудитор получил от руководства письменные заявления о том, что оно не признает существенными какие-либо неисправленные в финансовой (бухгалтерской) отчетности искажения как по отдельности, так и в совокупности, возникшие в результате недобросовестных действий и ошибок. Данные заявления не могут служить для аудитора заменой достаточных надлежащих аудиторских доказательств. В некоторых случаях руководство аудируемого лица может быть несогласно с тем, что какие-либо неисправленные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, указанные аудитором, являются искажениями. В этом случае руководство аудируемого лица должно дополнить

письменное заявление следующим: «Мы считаем, что статьи _____ и _____ не содержат искажения, поскольку (далее приводится обоснование)».

50. Аудитор вправе определить числовой показатель, ниже которого не следует обобщать искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, так как, по его мнению, совокупность указанных искажений заведомо не окажет существенного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. При этом аудитор должен учитывать, что существенными являются как количественные, так и качественные характеристики искажений, и даже незначительные числовые показатели могут существенно исказить финансовую (бухгалтерскую) отчетность. В составе суммы неисправленных искажений, включенных или прилагаемых к письменным заявлениям, не следует указывать искажения, заведомо не оказывающие существенного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

51. В связи со сложностью выявления недобросовестных действий и определения существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникших в результате таких действий, аудитору важно получить письменные заявления от руководства, подтверждающие, что оно раскрыло аудитору все важные факты, относящиеся к любому недобросовестному действию, о которых оно знает и которые могут отрицательно повлиять на деятельность аудируемого лица, а также на оценку руководством риска того, что финансовая (бухгалтерская) отчетность может содержать существенные искажения, возникшие в результате недобросовестных действий.

Сообщение информации

52. После того как аудитор установил факт искажений, возникших в результате недобросовестных действий или ошибок, аудитору следует сообщить об этом руководству аудируемого лица, представителям собственника, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – уполномоченным государственным органам власти.

53. Своевременное сообщение руководству аудируемого лица надлежащего уровня об искажениях, возникших в результате недобросовестных действий или ошибок, является необходимым для принятия руководством аудируемого лица соответствующих мер. Надлежащий уровень руководства аудируемого лица определяется профессиональным суждением аудитора и зависит от характера, значимости и частоты недобросовестных действий и ошибок. Надлежащим считается уровень, хотя бы следующий за тем, на котором находится лицо, причастное к недобросовестным действиям и ошибкам или подозреваемое в них.

54. Вопросы, подлежащие сообщению представителям собственника, определяются профессиональным суждением аудитора. Такие вопросы могут включать в себя:

- вопросы компетентности и порядочности руководства;
- недобросовестные действия с участием руководства;
- другие недобросовестные действия, приведшие к существенным искажениям в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникшие в результате ошибок;
- искажения, которые могут вызвать существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности в будущем.

55. Если аудитор обнаружил существенные искажения в финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникшие в результате ошибки, он должен своевременно сообщить об этом руководителям соответствующего уровня и при необходимости представителям собственника аудируемого лица.

56. Аудитор должен сообщить представителям собственника аудируемого лица о неисправленных искажениях в финансовой (бухгалтерской) отчетности, выявленных в ходе проведения аудита и отнесенных руководством аудируемого лица к разряду несущественных как по отдельности, так и в совокупности для финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.

57. В соответствии с пунктом 50 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности неисправленные искажения в финансовой (бухгалтерской) отчетности, о которых сообщается представителям собственника аудируемого лица, не должны включать в себя искажения ниже определенного числового показателя.

58. Если аудитор обнаружил недобросовестные действия (независимо от того, приведут ли они к существенным искажениям в финансовой (бухгалтерской) отчетности) или получил информацию о возможности осуществления такого действия (даже если возможное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность не будет существенным), он должен своевременно сообщить об этих фактах руководству аудируемого лица соответствующего уровня, а также при необходимости проинформировать об этом представителей собственника аудируемого лица.

59. При получении доказательств недобросовестности действий или возможности недобросовестных действий аудитор должен своевременно сообщить об этом руководству аудируемого лица соответствующего уровня. Аудитор должен сообщить об этом даже в тех случаях, когда такое действие можно считать несущественным (например, незначительная растрата, допущенная сотрудником на низшем уровне организационной структуры аудируемого лица). Определение надлежащего уровня

руководства также зависит от вероятности сговора или привлечения к недобросовестным действиям конкретного руководителя.

60. Если аудитор уверен, что искажение является результатом недобросовестных действий или может быть их результатом, и уже либо определил, что этот факт окажет существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, либо еще не смог оценить, насколько существенным является этот факт, то он: должен обсудить этот вопрос и методы дальнейшего служебного расследования с руководством аудируемого лица надлежащего уровня, при условии, что этот уровень выше, по меньшей мере, на одну ступень того уровня, который занимают лица, привлеченные к недобросовестным действиям, а также с руководством высшего уровня (руководитель аудируемого лица или его заместители); если это целесообразно, должен посоветовать руководству аудируемого лица получить необходимые юридические консультации.

61. Аудитор должен сообщить руководству о любых существенных недостатках средств внутреннего контроля в части, относящейся к предотвращению или обнаружению недобросовестных действий или ошибок, привлечших внимание аудитора во время проведения аудиторской проверки. Аудитор должен быть уверен, что представители собственника проинформированы о существенных недостатках средств внутреннего контроля, относящихся к предотвращению или обнаружению недобросовестных действий или ошибок, о которых аудитор узнал от руководства или которые аудитор обнаружил в ходе аудита.

62. При обнаружении аудитором существенных недостатков средств внутреннего контроля, предназначенных для предотвращения или обнаружения недобросовестных действий или ошибок, он сообщает о таких существенных недостатках руководству аудируемого лица. В связи с тем, что наличие существенных недостатков средств внутреннего контроля, предназначенных для предотвращения или обнаружения недобросовестных действий или ошибок, может привести к серьезным последствиям, аудитору важно проинформировать о них представителей собственника.

63. Если аудитор сомневается в порядочности руководства и представителей собственника аудируемого лица, то аудитору рекомендуется получить юридические консультации для определения дальнейшего плана действий.

64. Профессиональный долг аудитора не позволяет ему предоставлять конфиденциальную информацию об аудируемом лице, в том числе о недобросовестных действиях и ошибках, третьим лицам. Тем не менее, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, аудитор должен

сообщить информацию об обнаруженных фактах недобросовестных действий и ошибках уполномоченным государственным органам власти. В спорных случаях аудитору следует получить необходимые юридические консультации.

Неспособность аудитора завершить аудиторское задание

65. Если аудитор приходит к выводу о невозможности завершения аудита по причине искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности в результате недобросовестных действий, то аудитор должен:

учесть свою профессиональную и юридическую ответственность применительно к данным обстоятельствам, в том числе наличие требования для аудитора доложить информацию об искажениях в результате недобросовестных действий лицу или лицам, назначившим аудитора, или в установленных случаях уполномоченным государственным органам власти; рассмотреть возможность отказа от задания.

Если аудитор отказывается от задания, то он должен: обсудить с руководством и представителями собственника аудируемого лица отказ аудитора от задания и причины этого отказа;

проанализировать профессиональные и юридические требования для сообщения об отказе аудитора от аудиторского задания и причинах отказа лицу или лицам, назначившим аудитора, или в установленных случаях уполномоченным государственным органам.

66. Аудитор может столкнуться с исключительными ситуациями, ставящими под вопрос его способность продолжать аудиторскую проверку. Например, если:

при обнаружении недобросовестных действий аудируемое лицо не осуществляет ответных действий, которые, по мнению аудитора, необходимы при данных обстоятельствах, даже если недобросовестные действия не являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности;

аудитор считает, что риск существенных искажений по причине недобросовестных действий и результаты соответствующих аудиторских тестов указывают на значительную вероятность существенных и серьезных злоупотреблений;

у аудитора имеются значительные сомнения в компетентности и порядочности руководства или представителей собственника аудируемого лица.

67. Не представляется возможным указать конкретные ситуации, когда отказ аудитора от аудиторского задания является надлежащим. На выводы аудитора оказывают влияние

привлечение к недобросовестным действиям руководства или представителей собственника аудируемого лица (что может повлиять на достоверность заявлений руководства) и сомнения аудитора в возможности продолжения отношений с данным аудируемым лицом.

68. Учитывая исключительный характер обстоятельств и необходимость соблюдения требований законодательства Российской Федерации, аудитору целесообразно получить юридические консультации при принятии решения о возможном отказе от аудиторского задания и при определении дальнейшего плана действий.

69. В соответствии с общепринятыми нормами аудиторской этики при получении запроса от предполагаемого аудитора-преемника действующий аудитор должен указать на наличие профессиональных причин, по которым предполагаемому аудитору-преемнику не следует выполнять данное поручение. Если аудируемое лицо отказывается действующему аудитору в разрешении обсудить положение дел с предполагаемым аудитором-преемником или накладывает ограничения на информацию, которую вправе сообщить действующий аудитор, данный факт должен быть раскрыт предполагаемому аудитору-преемнику.

70. Предполагаемый аудитор-преемник может обратиться к действующему аудитору с запросом о возможных причинах, по которым предполагаемому аудитору-преемнику не следует соглашаться с назначением.

71. Объем информации об аудируемом лице, который действующий аудитор может обсудить с предполагаемым аудитором-преемником, зависит от того, получил ли действующий

аудитор на это разрешение аудируемого лица, а также от других конкретных обстоятельств. С учетом ограничений, вытекающих из установленного круга ответственности, действующий аудитор сообщает предполагаемому аудитору-преемнику о наличии профессиональных причин для отказа от данного назначения, предоставляя информацию и обсуждая с предполагаемым аудитором-преемником аудиторское задание. Если действующий аудитор отказался от задания по причине установленных им фактов недобросовестных действий или возможных случаев серьезных злоупотреблений, то ему необходимо указать только факты (а не выводы), касающиеся данных аспектов.

*Приложение № 1
к правилу (стандарту) № 13*

ПРИМЕРЫ ФАКТОРОВ РИСКА, СВЯЗАННЫХ С ИСКАЖЕНИЯМИ В РЕЗУЛЬТАТЕ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ

Факторы риска, связанные с искажениями в результате недобросовестных действий, приведенные в настоящем приложении, следует рассматривать только как примеры типичных ситуаций, с которыми сталкивается аудитор. Не все факторы могут иметь место при проведении конкретного аудита. Настоящий перечень не является исчерпывающим. Аудитор должен руководствоваться профессиональным суждением при рассмотрении указанных факторов риска как по отдельности, так и в совокупности, а также принимать во внимание существующие специальные средства контроля, направленные на снижение такого риска.

1. Факторы риска, связанные с искажениями в результате недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности

Факторы риска, относящиеся к особенностям руководства аудируемого лица и его влиянию на контрольную среду

Указанные факторы риска связаны со способностями руководства аудируемого лица, воздействием с его стороны, стилем руководства и отношением к средствам внутреннего контроля и процессу составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. У руководства аудируемого лица имеется мотив для недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Возможными специфическими признаками этого являются следующие факты:

большая часть доходов руководства аудируемого лица состоит из премий, опционов на акции и других материальных стимулов, размер которых во многом зависит от того, насколько успешно аудируемое лицо достигает неоправданно амбициозных целей в отношении результатов финансовой деятельности, финансового положения и поступления денежных средств;

руководство аудируемого лица имеет неоправданно высокий интерес к поддержанию или увеличению цены акций аудируемого лица или к увеличению темпов роста доходности, которые обеспечиваются с помощью тенденциозных подходов к ведению бухгалтерского учета;

руководство аудируемого лица берет обязательства по достижению аудируемым лицом заведомо завышенных и нереалистичных результатов;

руководство аудируемого лица заинтересовано в применении ненадлежащих способов снижения доходов, отражаемых в финансовой (бухгалтерской) отчетности, для занижения налогооблагаемой базы.

Руководство аудируемого лица ненадлежащим образом относится к надежности средств внутреннего контроля и адекватности процесса составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Возможными специфическими признаками этого являются следующие факты:

руководство аудируемого лица не может соблюдать надлежащие нормы корпоративного управления и этики либо следует ненадлежащим этическим принципам;

в составе руководства аудируемого лица одно лицо или группа лиц занимает доминирующее положение при отсутствии компенсирующих средств контроля (например, надзора со стороны представителей собственника);

руководство аудируемого лица не осуществляет надлежащим образом мониторинг важных средств контроля;

руководство аудируемого лица оказывается не в состоянии своевременно исправлять известные существенные недостатки в средствах внутреннего контроля;

руководство аудируемого лица ставит неоправданно амбициозные финансовые цели и задачи перед бухгалтерскими работниками;

руководство аудируемого лица не реагирует на предложения и замечания контролирующих, надзорных и регулирующих органов;

имеется тенденция найма руководством аудируемого лица ненадлежащих сотрудников для работы в области бухгалтерского учета, информационных технологий или внутреннего аудита.

Руководящие сотрудники, сфера ответственности которых не относится к финансовым вопросам, принимают в них излишне активное участие или занимаются выбором учетной политики либо

определением важных оценочных показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Наблюдается большая текучесть кадров среди руководящих сотрудников, а также в составе коллегиальных органов управления аудируемого лица.

Существуют конфликты между руководством аудируемого лица и действующим или предшествующим аудитором. Возможными специфическими признаками этого являются:

постоянные разногласия с действующим или предшествующим аудитором по вопросам бухгалтерского учета, аудита и финансовой (бухгалтерской) отчетности;

необоснованные требования к аудитору, в том числе неоправданное ограничение сроков проведения им аудита или составления аудиторского заключения;

ограничение доступа аудитора к сотрудникам и информации или возможности общения аудитора с представителями собственника; доминирующее положение руководства аудируемого лица при общении с аудитором, особенно попытки оказать влияние на определение объема аудита.

Имелись в прошлом факты нарушения законодательства о ценных бумагах или жалобы, направлявшиеся в адрес аудируемого лица или его руководства, со ссылкой на факты недобросовестных действий или нарушение законодательства о ценных бумагах.

Практика корпоративного управления имеет недостатки или неэффективна, свидетельством чего является:

отсутствие представителей собственника, независимых от руководства аудируемого лица;

недостаточное внимание, уделяемое вопросам составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля со стороны представителей собственника.

Факторы риска, относящиеся к состоянию области деятельности аудируемого лица

К этим факторам риска относятся:

введение новых нормативных требований, которые могут отразиться на финансовой стабильности или прибыльности аудируемого лица;

высокий уровень конкурентной борьбы или насыщения рынка, сопровождающийся падением нормы прибыли;

спад в отрасли, сопровождающийся растущим количеством случаев банкротства организаций и существенным спадом покупательского спроса;

существенные и быстрые изменения условий

предпринимательской деятельности в отрасли, в которой осуществляет деятельность аудируемое лицо (например, быстро изменяющиеся технологии или быстро устаревающая продукция).

Факторы риска, относящиеся к характеристикам хозяйственной деятельности и финансовой стабильности

К этим факторам риска относятся:

неспособность учитывать денежные потоки в результате хозяйственной деятельности при отражении объема выручки или роста выручки;

трудности в получении дополнительного капитала для выигрыша в конкурентной борьбе, в том числе недостаток средств для финансирования основных затрат на исследование и разработку, а также для финансирования капитальных вложений;

значимые оценочные показатели, которые содержат значительную долю субъективных суждений или неопределенности либо подлежат существенному возможному изменению в ближайшем будущем, что подорвет финансовое положение аудируемого лица (например, максимальное погашение дебиторской задолженности, сроки признания доходов, реализуемость финансовых инструментов на основании крайне субъективной стоимостной оценки обеспечения или трудных для оценки источников погашения либо существенная отсрочка издержек);

операции с аффилированными лицами, которые не относятся к обычному ведению хозяйственной деятельности;

операции с аффилированными лицами, которые не подлежали аудиту или аудит которых осуществлялся другим аудитором;

необычные или умышленно усложненные хозяйственные операции (особенно ближе к окончанию отчетного периода),

проблематичные с точки зрения требования приоритета содержания перед формой;

крупные операции со счетами в банках, с организациями или филиалами, расположенными в офшорных странах или на территориях, при отсутствии достаточных обоснований этого с точки зрения порядка ведения хозяйственной деятельности;

неоправданно усложненная организационная структура аудируемого лица, привлечение для ведения деятельности многочисленных юридических лиц, использование соподчиненности руководства аудируемого лица или заключение договоров без очевидной деловой цели;

сложность при установлении организации или лица (лиц), реально контролирующих аудируемое лицо;

необычно быстрый рост прибыли, значительно отличающийся от этого показателя в аналогичных организациях отрасли;

значительная зависимость от изменения процентных ставок по кредитам;

необычно высокая зависимость от долговых обязательств, недостаточная способность выполнить требования по погашению обязательств или наличие долговых контрактов, выполнение которых затруднительно;

нереально агрессивный характер объема продаж или программ стимулирования прибыльности;

угроза надвигающегося банкротства, ареста имущества или внешнего поглощения;

негативные последствия в результате невозможности завершить какую-либо крупную (важную) хозяйственную операцию (например, объединение организаций или заключение договора), если в финансовой (бухгалтерской) отчетности будут отражены плохие результаты хозяйственной деятельности;

плохое или ухудшающееся финансовое положение в результате гарантирования руководством аудируемого лица крупных сумм долговых обязательств.

2. Факторы риска недобросовестных действий, связанные с искажениями в результате незаконного присвоения активов

Факторы риска, связанные с подверженностью активов присвоению

К этим факторам риска относятся:

обращение крупных сумм наличных денег;

особенности материальных запасов (например, сочетание небольшого размера с высокой стоимостью или повышенным спросом);

существование легко реализуемых активов (например, денежных документов на предъявителя или драгоценных камней);

наличие основных средств небольшого размера в сочетании с рыночной привлекательностью и отсутствием признаков определения владельца.

Факторы риска, связанные со средствами контроля

К этим факторам риска относятся:

отсутствие надлежащего надзора со стороны руководства аудируемого лица (например, неоправданно редкие проверки удаленных мест ведения хозяйственной деятельности);

отсутствие надлежащих процедур отбора и проверки кандидатов на замещение должностей, предполагающих доступ к активам, подверженным присвоению;

отсутствие порядка в системе учета активов, подверженных

присвоению;
отсутствие надлежащего распределения обязанностей между ответственными сотрудниками или проведения регулярных независимых проверок;
отсутствие соответствующей системы авторизации (разрешения и утверждения) руководством аудируемого лица хозяйственных операций (например, совершения покупок);
недостаточная охрана и/или отсутствие средств, надежно препятствующих физическому доступу к денежным средствам, товарно-материальным запасам или основным средствам;
отсутствие своевременного и надлежащего документирования операций;
неиспользование права на очередной отпуск сотрудниками, исполняющими основные контрольные функции.

*Приложение № 2
к правилу (стандарту) № 13*

ПРИМЕРЫ МОДИФИЦИРОВАНИЯ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР В КАЧЕСТВЕ РЕАКЦИИ НА ОЦЕНКУ ФАКТОРОВ РИСКА, СВЯЗАННЫХ С ИСКАЖЕНИЯМИ В РЕЗУЛЬТАТЕ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ

В настоящем приложении приведены примеры возможной реакции аудитора на оценку риска существенных искажений, являющихся результатом как недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, так и присвоения активов. Аудитор руководствуется профессиональным суждением при отборе процедур аудита, которые можно считать надлежащими в данных обстоятельствах. Приведенные в настоящем приложении процедуры являются рекомендательными и могут быть ни самыми подходящими, ни необходимыми в каждом конкретном случае.

1. Профессиональный скептицизм

Профессиональный скептицизм предполагает:
дополнительное внимание при выборе характера и объема первичной документации, изучаемой в ходе проверки существенных хозяйственных операций;
дополнительное внимание к разъяснениям и заявлениям руководства аудируемого лица относительно существенных аспектов.

2. Распределение обязанностей среди членов аудиторской группы

Знания, умения и способности членов аудиторской группы, на которых возложены важные обязанности в ходе аудита, должны соответствовать оценке аудитором уровня риска аудиторского задания. Кроме того, при планировании необходимо признавать риск возможного существенного искажения, появляющегося в результате недобросовестных действий, и учитывать квалификацию членов аудиторской группы, выполняющих соответствующую работу.

3. Учетная политика

Аудитор может принять решение более внимательно проанализировать принципы выбора и применения руководством аудируемого лица учетной политики, особенно в части признания доходов, оценки активов и капитализации затрат.

4. Средства внутреннего контроля

Аудитор не всегда может оценить риск системы внутреннего контроля на уровне ниже самого высокого. Это, однако, не означает, что аудитор должен отказаться от понимания всех составляющих системы внутреннего контроля, достаточного для планирования аудита. Такое понимание может иметь важное значение при дальнейшем изучении и рассмотрении особенностей средств внутреннего контроля (или факта их отсутствия), имеющихся у аудируемого лица для обнаружения факторов рисков недобросовестных действий. К этому следует добавить определение возможности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля противостоять попыткам руководства аудируемого лица обойти такие средства контроля.

5. Модификация характера, временных рамок и объема процедур

Необходимость изменения характера выполняемых аудиторских процедур возникает в случае, когда требуется получить более надежные доказательства или дополнительную подтверждающую информацию (например, возникает необходимость в сборе большего количества доказательств из независимых внешних источников).

Если у руководства аудируемого лица появляется мотивация для недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, то аудитор может, например, признать необходимым провести процедуры проверки по существу в отношении информации, относящейся к концу отчетного года, поскольку иначе контролировать дополнительный аудиторский риск,

связанный с этим фактором, не представляется возможным. Объем применяемых процедур должен отражать оценку риска возможного существенного искажения, появляющегося в результате недобросовестных действий (например, в зависимости от конкретной ситуации может возникнуть необходимость увеличить объемы отобранных для выборочной проверки совокупностей или расширить аналитические процедуры). Аудитор должен принять решение о том, следует ли менять характер (содержание) аудиторских процедур или следует менять их объем для обеспечения более надежного способа выявления факторов риска недобросовестных действий.

6. Особенности процедур, относящихся к конкретному остатку по счету бухгалтерского учета, группе однотипных хозяйственных операций и предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности

Меры, принимаемые в результате оценки аудитором риска возможного существенного искажения, появляющегося в результате недобросовестных действий, зависят от типов или комбинаций факторов этого риска или выявленных аудитором условий совершения недобросовестных действий, а также от остатков по счетам бухгалтерского учета, групп однотипных хозяйственных операций и предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, с которыми связан повышенный риск. Если эти факторы или условия указывают на определенный риск, применимый к конкретным остаткам по счетам бухгалтерского учета или группам однотипных хозяйственных операций, то следует рассмотреть необходимость применения аудиторских процедур, направленных на исследование именно этих конкретных областей, которые в соответствии с профессиональным суждением аудитора должны будут снизить аудиторский риск до надлежащего уровня с учетом установленных факторов риска или условий совершения недобросовестных действий.

Аудитор может осуществить следующие меры:

- а) посетить производственные помещения аудируемого лица или провести процедуры проверки без предварительного предупреждения (например, провести инвентаризацию в производственных подразделениях, которые не были предупреждены о появлении аудитора, или провести внезапный пересчет наличных денег);
- б) обратиться с просьбой о проведении инвентаризации товарно-материальных запасов ближе к концу года;
- в) пересмотреть отдельные подходы к аудиту в текущем году по сравнению с аудитом прежних лет (например, связаться с

основными клиентами и поставщиками аудируемого лица, направив им письменные запросы для подтверждения определенной информации, и установить с ними контакты в устной форме, направить запросы для подтверждения информации определенным сотрудникам этих организаций или искать дополнительную информацию иным путем по сравнению с тем, как это делалось ранее);

г) провести детальную проверку исправительных или корректирующих бухгалтерских записей аудируемого лица на конец квартала и конец года, более детально исследовать те из них, которые кажутся необычными с точки зрения содержания или величины числовых показателей;

д) в отношении крупных необычных хозяйственных операций, особенно появившихся к концу года, исследовать возможность участия в них аффилированных лиц, а также попытаться выявить источники финансовых ресурсов, обеспечивающих проведение указанных операций;

е) осуществить особенно тщательно аналитические процедуры (например, сравнить объемы продаж и себестоимость продаваемых товаров по производственным объектам и видам деятельности с величинами, рассчитанными по оценкам аудитора);

ж) провести беседу с сотрудниками, имеющими отношение к тем областям, которые вызывают обеспокоенность в части риска возможного существенного искажения в результате недобросовестных действий, чтобы проверить их понимание такого риска, а также того, способны ли имеющиеся средства контроля снизить такой риск и в какой мере;

з) в случае если другие независимые аудиторы проверяют финансовую (бухгалтерскую) отчетность одной или нескольких дочерних организаций аудируемого лица, рассмотреть возможность координации с ними работ по аудиту, необходимых для того, чтобы уделить достаточное внимание риску возможного существенного искажения в результате недобросовестных действий, возникающего в результате хозяйственной операции и деятельности таких организаций;

и) в случае использования выводов эксперта, специализирующегося на определенной части финансовой (бухгалтерской) отчетности, по которой существует большая вероятность риска искажения в результате недобросовестных действий, аудитор должен провести дополнительные процедуры, относящиеся ко всем или некоторым выводам эксперта, его методам и отмеченным им фактам, чтобы установить объективность результатов, а также рассмотреть возможность привлечения другого независимого эксперта для формирования выводов в таких принципиальных областях;

к) осуществить аудиторские процедуры для анализа отобранных

начальных остатков по счетам бухгалтерского учета, взятых из ранее проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности, для того чтобы оценить, каким образом в предыдущие годы была получена информация, предполагающая применение оценочных значений и использование профессионального суждения бухгалтера;

л) провести аудиторские процедуры в отношении сверок взаиморасчетов с третьими лицами, подготовленных аудируемым лицом, в том числе на промежуточные даты;

м) использовать специальные методы аудита, осуществляемые с помощью электронно-вычислительной техники, например, анализ проверяемых данных на предмет нахождения необычных значений в генеральной совокупности (определение термина «генеральная совокупность» приведено в федеральном правиле (стандарте) № 16);

н) проверить достоверность записей и операций, полученных при ведении бухгалтерского учета с помощью электронно-вычислительной техники;

о) провести поиск дополнительных аудиторских доказательств из внешних источников (вне местонахождения аудируемого лица).

7. Меры по поиску искажений в результате недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности

Аудитор в ответ на оценку риска возможного существенного искажения, появляющегося в результате недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, может принять следующие меры:

а) признание выручки.

Если существует риск возможного существенного искажения в результате недобросовестных действий, связанных с неправильным признанием полученной аудируемым лицом выручки, то аудитору целесообразно уточнить условия соответствующих формальных договоренностей с покупателями, а также убедиться в отсутствии неформальных соглашений в той мере, в которой надлежащий порядок ведения бухгалтерского учета зависит от таких договоренностей и соглашений;

б) инвентаризация материальных запасов.

Если существует риск возможного существенного искажения в результате недобросовестных действий в отношении количества материальных запасов, то следует проверить документацию по запасам с целью установления местонахождения отдельных единиц или мест, требующих особого внимания во время или после инвентаризации. Такая обзорная проверка может привести, например, к принятию решения об инвентаризации в отдельных местах без предварительного оповещения или к просьбе к

руководству аудируемого лица обеспечить проведение инвентаризации во всех местах в одно и то же время;

в) проверка нестандартных бухгалтерских проводок.

Если существует риск возможного существенного искажения в результате недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, то возможно проведение проверки нестандартных бухгалтерских проводок, чтобы убедиться, что они соответствующим образом подтверждаются первичной документацией и отражают реальные события и операции, при этом можно обнаружить фиктивные проводки, являющиеся следствием тенденциозных методов бухгалтерского учета.

Несмотря на то, что не существует общепризнанного определения нестандартных бухгалтерских проводок, как правило, они представляют собой исправительные проводки или проводки, которые иницируются персоналом на уровне руководителей подразделений и не являются текущими или связанными с нормальной обработкой данных о финансово-хозяйственных операциях.

8. Меры по поиску искажений, возникающих в результате присвоения активов

Различные обстоятельства неизбежно потребуют различных мер, применяемых аудитором. Как правило, действия аудитора в ответ на риск возможного существенного искажения в результате недобросовестных действий, связанных с присвоением активов, будут направлены на определенные обороты по счетам бухгалтерского учета и группы однотипных хозяйственных операций.

Хотя ответные меры аудитора, приведенные в пунктах 6 и 7 настоящего приложения, могут применяться и при данных обстоятельствах, объем работы аудитора должен быть увязан с конкретной информацией об установленном риске, связанном с незаконным присвоением активов. Например, в тех случаях, когда существует высокая степень возможности присвоения конкретного актива, что может существенно отразиться на финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен понять существующие процедуры контроля, относящиеся к предотвращению и обнаружению подобных случаев присвоения, и провести тесты надежности и эффективности таких средств контроля.

*Приложение № 3
к правилу (стандарту) № 13*

ПРИМЕРЫ ОБСТОЯТЕЛЬСТВ, УКАЗЫВАЮЩИХ НА ВОЗМОЖНЫЕ НЕДОБРОСОВЕСТНЫЕ ДЕЙСТВИЯ ИЛИ ОШИБКУ

1. Нереальные сроки проведения аудита, устанавливаемые руководством аудируемого лица.
2. Нежелание руководства аудируемого лица обмениваться информацией с третьими лицами, в том числе с представителями кредитных организаций или сотрудниками государственных органов власти.
3. Попытки руководства аудируемого лица ограничить объем аудита.
4. Выявление важной информации, которая до этого не раскрывалась руководством аудируемого лица.
5. Записи на счетах бухгалтерского учета, которые трудно или невозможно подтвердить в ходе аудита.
6. Тенденциозное применение учетных принципов.
7. Противоречивые или неудовлетворительные доказательства, предоставленные руководством или сотрудниками аудируемого лица.
8. Бухгалтерская документация, оформленная необычным образом, например, наличие документов, исправленных или составленных вручную, при том что обычно они подготавливаются средствами вычислительной техники.
9. Предоставление аудитору информации с большим опозданием.
10. В значительной мере не завершенные или неадекватные бухгалтерские записи.
11. Хозяйственные операции, не подтвержденные документально надлежащим образом.
12. Необычные по характеру, объему или сложности хозяйственные операции, особенно если они произошли ближе к концу отчетного года.
13. Операции, которые не были отражены в учете надлежащим образом в результате общих или особых распоряжений руководства аудируемого лица.
14. Значительные расхождения между данными аналитического и синтетического учета или между результатами пересчета (промера, взвешивания) объектов и данными учета, которые не были своевременно уточнены и исправлены.
15. Неадекватные средства контроля компьютерной обработки данных (например, большое число ошибок при обработке данных, задержки в обработке результатов и подготовке отчетов).
16. Существенные расхождения фактических данных с ожидаемыми (прогнозируемыми) значениями, раскрытыми в ходе выполнения аналитических процедур.

17. Меньшее, чем ожидалось, количество получаемых подтверждений в ответ на разосланные запросы или выявление значительных расхождений в результате получения подтверждений.

18. Отсутствие выверки счетов бухгалтерского учета.

19. Суммы дебиторской задолженности, которые не погашаются в течение длительного времени.

Примечание. Обстоятельства, приведенные в настоящем приложении, следует рассматривать только в качестве примеров. Не все факторы могут иметь место при проведении конкретного аудита. Настоящий перечень не является исчерпывающим.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 14. УЧЕТ ТРЕБОВАНИЙ НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В ХОДЕ АУДИТА

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении обязанности аудиторской организации и индивидуального аудитора (далее именуются – аудитор) учитывать соблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности этого аудируемого лица.
2. При планировании и выполнении процедур аудита, а также при оценке и оформлении результатов аудита аудитор должен осознавать, что несоблюдение аудируемым лицом

законодательства Российской Федерации может оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Однако нельзя ожидать, что аудит выявит все случаи несоблюдения законодательства Российской Федерации. Выявление случаев несоблюдения независимо от их существенности ставит под сомнение честность и порядочность руководства и сотрудников аудируемого лица и требует анализа возможных последствий в отношении других вопросов аудита.

3. Для целей настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности под термином «несоблюдение» понимается как преднамеренное, так и непреднамеренное действие или бездействие аудируемого лица, которое противоречит нормативным правовым актам Российской Федерации. Такие действия относятся к операциям, которые были осуществлены самим аудируемым лицом или от его имени руководством или сотрудниками этого аудируемого лица. Несоблюдение не включает случаи нарушения законодательства Российской Федерации со стороны руководства или сотрудников аудируемого лица, не имеющие отношения к хозяйственной деятельности данного аудируемого лица.

4. Определение того, нарушает ли какое-либо действие или бездействие аудируемого лица требования законодательства Российской Федерации, носит правовой характер и, как правило, выходит за рамки профессиональной компетенции аудитора. Однако уровень профессиональной подготовки аудитора, его опыт, понимание деятельности аудируемого лица и отрасли его деятельности могут помочь определить, что отдельные действия или бездействие, привлечшие внимание аудитора, содержат признаки несоблюдения законодательства Российской Федерации. Определение того, какие действия или бездействие являются или могут являться несоблюдением законодательства Российской Федерации, обычно основывается на консультации опытного и квалифицированного юриста, однако окончательное решение может приниматься только судом.

5. Нормативные правовые акты Российской Федерации значительно различаются по влиянию на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Некоторые из них 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. Требования других нормативных правовых актов Российской Федерации должны соблюдаться руководством аудируемого лица либо этими актами должны быть установлены условия, в рамках которых аудируемому лицу разрешается вести хозяйственную деятельность. Некоторые аудируемые лица ведут деятельность в областях, которые детально регулируются

законодательством Российской Федерации (например, кредитные организации). Деятельность других аудируемых лиц регулируется только такими нормативными правовыми актами Российской Федерации, которые определяют общие вопросы функционирования организации (например, техника безопасности, охрана здоровья работников и законодательство о труде в целом). Несоблюдение законодательства Российской Федерации может иметь финансовые последствия для аудируемого лица, в частности, штрафы, иски. В целом, чем слабее связь несоблюдения требований нормативных правовых актов Российской Федерации с событиями и операциями, которые обычно отражаются в финансовой (бухгалтерской) отчетности, тем меньше вероятность того, что аудитор узнает или признает факт несоблюдения законодательства Российской Федерации.

6. Поскольку одной из целей аудита является выражение мнения о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, аудитору следует уделить особое внимание влиянию на аудит нормативных правовых актов Российской Федерации, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

7. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности применяется к аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности, но не применяется к другим заданиям, в рамках которых аудитора назначают с целью проверки соблюдения законодательства Российской Федерации аудируемым лицом (или иным хозяйствующим субъектом, в отношении которого данный аудитор аудит не проводит).

8. Действия аудитора и его ответственность, связанные с рассмотрением фактов недобросовестных действий и ошибок при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности, определены в федеральном правиле (стандарте) № 13.

Ответственность руководства аудируемого лица за соблюдение нормативных правовых актов Российской Федерации

9. Руководство аудируемого лица в соответствии с законодательством Российской Федерации несет ответственность за соблюдение аудируемым лицом требований нормативных правовых актов Российской Федерации, а также за предотвращение и обнаружение фактов несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации.

10. Руководству аудируемого лица при выполнении своих обязанностей по предотвращению и обнаружению фактов несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации рекомендуется осуществлять в первую очередь

следующие процедуры:

отслеживание изменений законодательства Российской Федерации в установленной сфере деятельности и обеспечение гарантий того, что хозяйственная деятельность аудируемого лица соответствует установленным требованиям;

разработка и функционирование надлежащей системы внутреннего контроля;

разработка, утверждение и обеспечение соблюдения правил внутреннего распорядка с обязательным уведомлением работников аудируемого лица;

условия, обеспечивающие ознакомление и понимание правил внутреннего распорядка;

осуществление контроля за соблюдением правил внутреннего распорядка и применение дисциплинарных мер к работникам, не соблюдающим указанные правила;

привлечение специалистов в области права для отслеживания изменений законодательства Российской Федерации;

ведение реестра нормативных правовых актов Российской Федерации, которые должны соблюдаться аудируемым лицом.

Эти процедуры могут быть дополнены возложением соответствующих обязанностей на отдел внутреннего аудита (или ревизионную комиссию) и на специально созданный комитет по аудиту.

Рассмотрение аудитором соблюдения законодательства Российской Федерации аудируемым лицом

11. Аудитор не несет ответственности за несоблюдение законодательства Российской Федерации аудируемым лицом. Однако периодическое проведение обязательного аудита можно рассматривать в качестве сдерживающего фактора для несоблюдения аудируемым лицом законодательства Российской Федерации.

12. 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. Риск увеличивается, когда существенное искажение является результатом несоблюдения законодательства Российской Федерации вследствие:

наличия нормативных правовых актов Российской Федерации, касающихся, в основном, текущей деятельности аудируемого лица, которые обычно не оказывают существенного влияния на его финансовую (бухгалтерскую) отчетность и потому могут не

всегда учитываться его системой внутреннего контроля и бухгалтерского учета;

влияния, которое оказывают на эффективность аудиторских процедур ограничения, присущие системе внутреннего контроля и бухгалтерского учета, а также применения в ходе аудита выборочных методов и тестирования;

характера большинства доказательств, получаемых аудитором, поскольку они лишь предоставляют доводы в подтверждение определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера; совершения действий, направленных на сокрытие фактов несоблюдения законодательства Российской Федерации (например, сговор, подлог документов, умышленное неотражение в учете операций, действия высшего руководства в обход системы контроля, представление аудитору заведомо ложной информации).

13. В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 1 аудитор при планировании и проведении аудита должен проявлять профессиональный скептицизм и понимать, что в ходе аудита могут быть выявлены условия или события, которые поставят под вопрос соблюдение аудируемым лицом законодательства Российской Федерации.

14. В связи с необходимостью выразить мнение о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации аудитор должен планировать необходимые процедуры проверки соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов Российской Федерации в установленной сфере деятельности.

15. Для планирования аудита аудитор должен иметь общее понимание основных нормативных правовых актов Российской Федерации, применимых к данному аудируемому лицу и в сфере его деятельности, а также представление о соблюдении аудируемым лицом требований указанных актов.

16. Аудитор должен принять во внимание, что некоторые нормативные правовые акты Российской Федерации могут оказывать существенное влияние на деятельность аудируемого лица. В частности, несоблюдение определенных актов может привести к прекращению деятельности аудируемого лица или поставить под вопрос непрерывность его деятельности. Например, такие последствия могут возникнуть при несоблюдении лицензионных требований и условий или других требований, предъявляемых к деятельности аудируемого лица (при несоблюдении банком требований в отношении собственного капитала и в других случаях).

17. Для формирования общего понимания нормативных правовых актов Российской Федерации аудитор, как правило, должен: использовать имеющуюся информацию о деятельности аудируемого лица и сфере его деятельности;

получить у руководства аудируемого лица сведения о разработанных им процедурах, направленных на обеспечение соблюдения аудируемым лицом и его сотрудниками нормативных правовых актов Российской Федерации;

получить у руководства аудируемого лица сведения о нормативных правовых актах Российской Федерации, которые могут оказывать существенное влияние на деятельность аудируемого лица;

проанализировать с руководством аудируемого лица политику или процедуры, принятые для выявления, оценки и отражения в учете судебных исков и санкций.

18. Проанализировав нормативные правовые акты Российской Федерации, применяемые аудируемым лицом в установленной сфере деятельности, аудитор должен выполнить следующие процедуры, направленные на выявление случаев их несоблюдения:

запросить руководство аудируемого лица, соблюдает ли аудируемое лицо в своей деятельности соответствующие нормативные правовые акты;

проанализировать переписку аудируемого лица с соответствующими уполномоченными государственными органами власти по вопросам соблюдения им законодательства Российской Федерации.

19. Аудитор должен, кроме того, получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства соблюдения тех нормативных правовых актов Российской Федерации, которые, по мнению аудитора, оказывают влияние на определение существенных величин и раскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор должен понимать указанные нормативные правовые 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.

20. Проверяемые аудитором на предмет соблюдения нормативные правовые акты Российской Федерации должны быть доступны и известны сотрудникам аудируемого лица.

21. Кроме процедур, предусмотренных пунктами 18 и 19 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, от аудитора не требуется выполнять тесты или другие процедуры в отношении соблюдения аудируемым лицом требований законодательства Российской Федерации, поскольку это выходит за рамки аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

22. Аудитор должен быть готов к тому, что процедуры, применяемые для формирования мнения о достоверности

финансовой (бухгалтерской) отчетности, могут выявить случаи несоблюдения требований нормативных правовых актов Российской Федерации. Среди таких процедур: ознакомление с протоколами собраний акционеров (участников), запросы руководству, юридической службе и внешним юристам (адвокатам) аудируемого лица о судебных разбирательствах, исках и санкциях, процедуры проверки по существу путем детальных тестов, оценивающих отражение операций или остатков по счетам бухгалтерского учета.

23. Аудитору следует получить официальные письменные заявления и разъяснения руководства аудируемого лица о том, что аудитору сообщены все известные (имевшие место или возможные) факты несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности.

24. При отсутствии доказательств обратного аудитор вправе предположить, что аудируемое лицо соблюдает указанные в пункте 23 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности нормативные правовые акты Российской Федерации при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Процедуры, применяемые при выявлении фактов несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации

25. В приложении к настоящему федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности приведены примеры фактов, которые могут указывать на несоблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов Российской Федерации.

26. Когда аудитору становятся известны факты возможного несоблюдения требований нормативных правовых актов Российской Федерации, 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.

27. При оценке возможного влияния фактов несоблюдения требований нормативных правовых актов Российской Федерации на финансовую (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 Российской Федерации;
необходимость поставить под сомнение достоверность всей финансовой (бухгалтерской) отчетности в случае, если последствия несоблюдения требований нормативных правовых актов Российской Федерации являются существенными для аудируемого лица.

28. Если аудитор предполагает, что аудируемое лицо не соблюдает требования нормативных правовых актов Российской Федерации, то он должен документально оформить отмеченные факты и обсудить их с руководством аудируемого лица.

Документация в отношении отмеченных фактов может включать копии записей бухгалтерского учета, первичных документов, а также в случае необходимости – протоколов совещаний и собеседований с руководством и сотрудниками аудируемого лица.

29. Если руководство аудируемого лица не предоставляет необходимую информацию о соблюдении требований нормативных правовых актов Российской Федерации, то аудитор должен проконсультироваться с юридической службой аудируемого лица по поводу применения нормативных правовых актов Российской Федерации в данных обстоятельствах и возможного их влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Если аудитор не считает возможным консультироваться с юридической службой аудируемого лица или не удовлетворен ее мнением, то он должен проконсультироваться с другой юридической службой о том, имело ли место нарушение нормативных правовых актов Российской Федерации, каковы его возможные последствия для аудируемого лица и какие дальнейшие шаги следует предпринять аудитору.

30. Если аудитор не получает необходимую информацию о предполагаемом факте несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации, то он должен учесть влияние отсутствия данного аудиторского доказательства при подготовке аудиторского заключения.

31. Аудитор должен учесть последствия несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации для других вопросов аудита, в частности, достоверности заявлений руководства аудируемого лица. В связи с этим при обнаружении системой внутреннего контроля фактов несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации или умолчания о них в заявлениях и разъяснениях руководства аудируемого лица аудитор пересматривает оценку и достоверность данных заявлений. Ответные меры аудитора в случае обнаружения несоблюдения зависят от того, имело ли место сокрытие несоблюдения требований нормативных правовых актов Российской Федерации, какие процедуры внутреннего контроля не смогли их предотвратить, а также каков был уровень и

полномочия руководителей или сотрудников аудируемого лица, допустивших нарушения.

Сообщение о несоблюдении нормативных правовых актов Российской Федерации

32. Аудитор должен в максимально короткий срок сообщить о выявленных фактах несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации аудируемым лицом совету директоров и высшему руководству аудируемого лица или получить доказательства того, что они надлежащим образом проинформированы о фактах несоблюдения, которые привлекли внимание аудитора. Однако аудитор может этого не делать при отсутствии последствий или в малозначительных случаях и может заранее оговорить с руководством характер вопросов, о которых аудитор будет сообщать.

33. Если с точки зрения профессионального суждения аудитора несоблюдение нормативных правовых актов Российской Федерации является преднамеренным и существенным, аудитор должен сообщить руководству аудируемого лица о выявленном факте незамедлительно.

34. Если аудитор имеет основания полагать, что высшее руководство аудируемого лица, включая членов совета директоров, причастно к несоблюдению нормативных правовых актов Российской Федерации, то аудитору следует сообщить об этом вышестоящему органу аудируемого лица, если такой существует. Если вышестоящий орган отсутствует или аудитор имеет основания полагать, что его сообщение может быть не принято во внимание, то ему следует обратиться за юридической консультацией.

35. Если аудитор пришел к выводу, что факт несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации оказывает существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и не был надлежащим образом отражен в ней, он должен в письменном виде выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

36. Если аудируемое лицо препятствует аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих, что факты несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации, которые могут быть существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, имели место или могли иметь место, аудитору следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения из-за ограничения объема аудита.

37. Если аудитор не может определить, имело ли место несоблюдение нормативных правовых актов Российской

Федерации из-за ограничений, связанных с определенными обстоятельствами, а не введенных самим аудируемым лицом, он должен рассмотреть последствия этих обстоятельств для аудиторского заключения.

38. Профессиональный долг аудитора не позволяет ему разглашать конфиденциальную информацию об аудируемом лице, в том числе об обнаруженных фактах несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации, третьим лицам. Однако в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, аудитор должен сообщать информацию об обнаруженных фактах существенного несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации уполномоченным государственным органам власти. В спорных случаях аудитор должен обратиться за соответствующей юридической консультацией.

Отказ от аудиторского задания

39. Аудитор может принять решение об отказе от аудиторского задания, если аудируемое лицо не предпринимает никаких действий по исправлению ситуации, даже если последствия несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации не являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности. В число факторов, которые могут повлиять на выводы аудитора, входит подозрение в причастности высшего руководства аудируемого лица к несоблюдению нормативных правовых актов Российской Федерации. Такое подозрение может поставить под сомнение достоверность заявлений и разъяснений руководства, а также привести к отказу аудитора от продолжения сотрудничества с аудируемым лицом. При принятии решения аудитору целесообразно обратиться за юридической консультацией.

40. В соответствии с Кодексом этики аудиторов России при получении запроса от предполагаемого аудитора-преемника действующий аудитор должен указать на наличие профессиональных причин, по которым аудитору-преемнику не следует принимать данное поручение. Рамки, в которых действующий аудитор может обсуждать состояние дел аудируемого лица с предполагаемым аудитором, зависят от разрешения аудируемого лица, требований законодательства Российской Федерации и профессиональной этики. Если имеется информация, которую необходимо раскрыть, действующий аудитор, принимая во внимание требования законодательства Российской Федерации и этические требования, может раскрыть такую информацию, а также обсудить с аудитором, получившим предложение о проведении аудита, все вопросы, связанные с

таким назначением. Если аудируемое лицо отказывается действующему аудитору в разрешении обсудить положение дел с предполагаемым аудитором-преемником или накладывает ограничения на то, что вправе сообщить действующий аудитор в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, данный факт должен быть раскрыт предполагаемому аудитору-преемнику.

Приложение

к правилу (стандарту) № 14

**ПРИМЕРЫ ФАКТОВ, КОТОРЫЕ МОГУТ УКАЗЫВАТЬ НА
НЕСОБЛЮДЕНИЕ АУДИРУЕМЫМ ЛИЦОМ НОРМАТИВНЫХ
ПРАВОВЫХ АКТОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

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.
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.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 15. ПОНИМАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

Утратило силу.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 16. АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к выборочным проверкам в аудите, а также к методам отбора элементов, подлежащих проверке с целью сбора аудиторских доказательств.
2. При разработке процедур аудита аудиторская организация или индивидуальный аудитор (далее – аудитор) должны определить надлежащие методы отбора элементов, подлежащих проверке при

сборе аудиторских доказательств для достижения целей аудиторских тестов.

**Определения, используемые в настоящем правиле (стандарте)
аудиторской деятельности**

3. Для целей настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности следующие термины означают:

а) «аудиторская выборка (выборочная проверка)» – применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций. Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка;

б) «ошибка»:

отклонение от нормального функционирования средства внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);

искажение в учете или отчетности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу);

в) «общая ошибка»:

степень отклонения от нормального функционирования средства внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);

суммарное искажение в учете или отчетности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу);

г) «аномальная ошибка» – ошибка вследствие единичного случая, которая не может произойти повторно (за исключением некоторых случаев) и, таким образом, не является репрезентативной ошибкой с точки зрения данной генеральной совокупности;

д) «генеральная совокупность» – полный набор элементов, из которых аудитор отбирает совокупность и в отношении которой он хочет сделать выводы. Генеральная совокупность может подразделяться на страты (подмножества), где каждая страта проверяется отдельно;

е) «элементы выборки» – индивидуальные элементы, отражаемые в учете и составляющие генеральную совокупность. Например, однотипные первичные документы, отдельные записи в выписках из банковского счета, счета-фактуры по продажам, обороты по лицевым счетам дебиторов;

ж) «статистический подход к выборочной проверке (статистическая выборка)» – применение любого подхода к выборке, который имел бы следующие характеристики:

случайный (либо систематический со случайным выбором начальной точки) отбор тестируемой совокупности;
применение теории вероятности для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием аудиторской выборки.

Подход к выборке, который не соответствует ни одной из приведенных характеристик, считается нестатистическим (нестатистической выборкой);

з) «стратификация» – процесс деления генеральной совокупности на страты (подмножества), каждая из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (например, со стоимостью);

и) «допустимая ошибка» – максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой.

4. Риск, связанный с использованием аудиторской выборки, возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основании отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог быть сделан, если к генеральной совокупности в целом были бы применены идентичные процедуры аудита.

Различают два типа рисков, связанных с использованием аудиторской выборки:

а) риск того, что аудитор:

придет к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);

придет к выводу о том, что существенной ошибки не существует, вопреки тому, что в действительности она есть (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Риск данного типа оказывает влияние на надежность аудита и с большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению;

б) риск того, что аудитор:

придет к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля выше, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);

придет к выводу о том, что имеет место существенная ошибка, тогда как в действительности ее не существует (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Риск данного типа оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку он обычно приводит к дополнительной работе по установлению того, что первоначальные выводы были неверны.

Математическим дополнением указанных рисков являются так называемые уровни доверия, например:

высокому риску соответствует низкий уровень доверия;

среднему риску соответствует средний уровень доверия;

низкому риску соответствует высокий уровень доверия.

5. Риск, не связанный с использованием аудиторской выборки, является следствием факторов, которые приводят аудитора к ошибочному выводу по любым причинам, кроме тех, которые связаны с объемом выборки (то есть количеством отбираемых для проверки элементов). Например, в большинстве случаев аудиторские доказательства лишь предоставляют доводы в подтверждение определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, кроме того, аудитор может воспользоваться ненадлежащими процедурами или неправильно трактовать доказательство и оказаться не в состоянии распознать ошибку.

Аудиторские доказательства

6. Исходя из понимания системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудитор определяет характеристики или показатели, которые описывают результаты применения средств внутреннего контроля, а также условия возможных отклонений, которые свидетельствуют об отступлении от адекватных показателей деятельности. Наличие или отсутствие таких показателей может затем быть протестировано аудитором.

7. Аудиторская выборка для тестов средств внутреннего контроля, как правило, является надлежащей, если имеются доказательства применения средств внутреннего контроля (например, документальное подтверждение разрешения руководством аудируемого лица ввода данных в компьютерную систему для их обработки).

8. При выполнении аудиторских процедур проверки по существу в форме детальных тестов аудиторская выборка может использоваться при проверке и получении аудиторских доказательств верности одной или нескольких предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по конкретному числовому показателю (например, существования дебиторской задолженности) или при оценке какого-либо показателя (например, оценке морально устаревших или потерявших свое первоначальное качество запасов).

Учет риска при получении аудиторских доказательств

9. При получении аудиторских доказательств аудитор должен использовать профессиональное суждение для оценки аудиторского риска и разработки аудиторских процедур, обеспечивающих снижение такого риска до приемлемо низкого уровня. Аудиторский риск – это риск того, что аудитор выразит

ненадлежащее аудиторское мнение при наличии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторский риск включает неотъемлемый риск, риск средств внутреннего контроля и риск необнаружения.

10. Компоненты аудиторского риска могут быть подвержены влиянию риска, связанного с использованием аудиторской выборки, и риска, не связанного с использованием аудиторской выборки.

Например, при проведении тестов средств внутреннего контроля аудитор может не обнаружить ошибок в отобранной совокупности и прийти к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля является низким, в то время как уровень ошибок в генеральной совокупности является в действительности недопустимо высоким (риск, связанный с использованием аудиторской выборки). В отобранной совокупности могут иметь место ошибки, которые аудитор не смог обнаружить (риск, не связанный с использованием аудиторской выборки).

В отношении процедур проверки по существу аудитор может использовать разнообразные методы для снижения риска необнаружения до приемлемо низкого уровня. В зависимости от характера эти методы будут подвержены риску, связанному с использованием аудиторской выборки, и/или риску, не связанному с использованием аудиторской выборки. Например, аудитор может выбрать ненадлежащую аналитическую процедуру (риск, не связанный с использованием аудиторской выборки) или обнаружить лишь незначительные искажения при детальном тестировании, в то время как искажения по генеральной совокупности превышают допустимое значение (риск, связанный с использованием аудиторской выборки).

При проведении тестов средств контроля и при проверках по существу риск, связанный с использованием аудиторской выборки, может быть снижен путем увеличения объема отбираемой совокупности, а риск, не связанный с использованием аудиторской выборки, – путем надлежащего планирования задания, текущего контроля за работой членов группы аудиторов и проверки выполнения процедур.

Отбор элементов для тестирования с целью получения аудиторских доказательств

11. При разработке аудиторских процедур аудитор должен определить надлежащие методы отбора элементов для тестирования. Аудитор может:

- отобрать все элементы (сплошная проверка);
- отобрать специфические (определенные) элементы;
- отобрать отдельные элементы (сформировать аудиторскую

выборку).

12. Выбор метода или сочетания методов зависит от обстоятельств проверки, в частности, аудиторского риска и эффективности аудита. При этом аудитор должен удостовериться, что используемые им методы являются надежными с точки зрения получения достаточного надлежащего аудиторского доказательства для реализации целей тестирования.

13. Аудитор может решить, что наиболее целесообразным было бы исследовать всю генеральную совокупность элементов, которые составляют обороты по счету бухгалтерского учета или группу однотипных операций (или страту в составе данной генеральной совокупности). Сплошная проверка, как правило, не применяется при проведении тестов средств внутреннего контроля; она чаще применяется в случае аудиторских процедур проверки по существу.

Например, сплошная проверка может быть целесообразна, если: генеральная совокупность состоит из небольшого числа элементов большой стоимости;

неотъемлемый риск и риск средств внутреннего контроля являются высокими, а другие средства не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства; повторяющийся характер расчетов или иных процессов, осуществляемых с помощью компьютерной системы бухгалтерского учета, делает сплошную проверку эффективной с точки зрения соотношения затрат и результатов.

14. Аудитор может решить отобрать специфические (определенные) элементы генеральной совокупности, основываясь на следующих факторах:

понимание деятельности аудируемого лица;

предварительная оценка неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля;

характеристики и особенности тестируемой генеральной совокупности.

15. Отбор специфических элементов на основании профессионального суждения аудитора влечет за собой риск, не связанный с использованием выборочного метода. Отбираемые специфические статьи могут включать:

а) элементы с высокой стоимостью или так называемые ключевые элементы выборки. Аудитор может решить отобрать для проверки определенные элементы генеральной совокупности исходя из их высокой стоимости или обладания какой-либо иной характеристикой, например, элементы, которые являются подозрительными, необычными, в особой мере подверженными риску или которые ранее были связаны с ошибками;

б) элементы, превышающие определенную величину. Аудитор

может решить отобрать элементы, стоимость которых превышает определенную величину, чтобы подвергнуть проверке большую часть общей суммы оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций;

в) элементы для получения информации. Аудитор может проверить определенные элементы для получения информации по таким вопросам, как особенности деятельности аудируемого лица, характер хозяйственных операций, отдельные черты системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

г) элементы для проверки процедур. Аудитор может полагаться на свои суждения для выбора и проверки отдельных элементов, чтобы определить, выполняется ли аудируемым лицом конкретная процедура.

16. Проверка отобранных специфических элементов в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций может быть эффективным средством получения аудиторских доказательств. Однако она не является аудиторской выборкой, так как выводы по результатам процедур, применяемых к отобранным таким способом элементам, не могут быть распространены на всю генеральную совокупность. Аудитор должен проанализировать потребность в получении надлежащих аудиторских доказательств в отношении оставшейся части генеральной совокупности, если оставшаяся часть является существенной.

17. Аудитор может решить провести выборочную проверку в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций. Выборочная проверка может применяться с использованием статистического или нестатистического подхода.

Статистический и нестатистический подходы к выборочной проверке

18. Решение об использовании статистического или нестатистического подхода к выборочной проверке является предметом профессионального суждения аудитора с точки зрения более эффективного способа получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в конкретных обстоятельствах.

Например, при тестировании средств внутреннего контроля анализ характера и причины ошибок будет, как правило, более важным, чем статистический анализ самого наличия или отсутствия (то есть подсчета) ошибок. В такой ситуации наиболее целесообразным может быть нестатистический подход к выборочной проверке.

19. При применении статистической выборки объем отобранной совокупности может определяться на основании подходов теории вероятности и математической статистики либо профессионального суждения аудитора. Объем отобранной

совокупности не является действительным критерием для проведения разграничения между статистическим и нестатистическим подходами. Объем отобранной совокупности представляет собой функцию факторов, которые приведены в приложениях № 1 и 2. При схожих обстоятельствах влияние на объем отобранной совокупности факторов, приведенных в приложениях № 1 и 2 к настоящему федеральному правилу (стандарту), будет сходным вне зависимости от того, был ли выбран статистический или нестатистический подход.

20. В некоторых случаях, когда избранный подход не соответствует определению статистической выборки, применяются отдельные составляющие статистического подхода (например, используется случайный отбор элементов на основании полученных с помощью средств электронно-вычислительной техники случайных чисел). Однако статистические измерения риска, связанного с использованием выборочного метода, будут действительны, когда принятый подход обладает всеми характеристиками статистической выборки.

Построение выборки

21. При анализе отбираемой для тестирования совокупности аудитор должен принимать во внимание цели теста и характеристики генеральной совокупности.

22. Аудитор сначала анализирует конкретные цели, которые должны быть достигнуты, и то сочетание аудиторских процедур, которое в наибольшей мере будет способствовать достижению таких целей. Анализ характера искомых аудиторских доказательств и возможных условий, связанных с ошибками, или других характеристик, касающихся таких аудиторских доказательств, поможет аудитору определить, что именно составляет ошибку и какая генеральная совокупность должна быть использована для выборочной проверки.

23. Аудитор анализирует, какие условия представляют собой ошибку, исходя из целей теста. Четкое понимание того, что составляет ошибку, важно для обеспечения включения в прогнозируемые оценки ошибок всех условий, которые уместны с точки зрения целей теста.

Например, в рамках процедуры проверки по существу (такой, как подтверждение), касающейся существования дебиторской задолженности, платежи, которые покупатель осуществил до даты подтверждения, но которые были получены вскоре после этой даты аудируемым лицом, не считаются ошибкой.

Запись какой-либо суммы на неверный аналитический счет, открытый для конкретного покупателя, не влияет на общую сумму, причитающуюся в виде дебиторской задолженности.

Следовательно, было бы нецелесообразно считать это ошибкой при оценке выборочных результатов данной конкретной процедуры, несмотря на то, что это могло бы оказывать значительное влияние на другие области аудита (например, на оценку вероятности совершения недобросовестных действий).

24. При тестировании средств внутреннего контроля аудитор обычно проводит предварительную оценку уровня ошибки, которую он предполагает обнаружить применительно к проверяемой генеральной совокупности, и уровня риска средств внутреннего контроля. Такая оценка основывается на предшествующих знаниях аудитора или исследовании небольшого числа элементов генеральной совокупности. Аналогично применительно к процедурам проверки по существу аудитор, как правило, проводит предварительную оценку уровня ошибки по генеральной совокупности.

Такие предварительные оценки рекомендуется применять при организации отбираемой для аудита совокупности и определении ее объема. Например, если предполагаемый уровень ошибки неприемлемо высок, тесты средств внутреннего контроля обычно не проводятся. Тем не менее при проведении процедур проверки по существу, если ожидаемая величина ошибки велика, может оказаться целесообразным провести сплошную проверку или использовать больший объем выборки.

25. Для аудитора важно обеспечить, чтобы генеральная совокупность была:

а) надлежащей с точки зрения цели процедуры выборки (что предполагает анализ направления тестирования). Например, если цель аудитора заключается в проверке завышения суммы кредиторской задолженности, то генеральная совокупность может быть определена как перечень задолженностей кредиторам.

С другой стороны, при проверке занижения суммы кредиторской задолженности генеральной совокупностью будет не перечень задолженностей кредиторам, а скорее перечень последующих выплат, неоплаченных счетов-фактур, документов поставщиков, несверенных приемных актов или другие данные, которые обеспечивали бы аудиторские доказательства занижения суммы кредиторской задолженности;

б) полной. Например, если аудитор собирается отобрать из какой-либо папки первичные документы для выборочной проверки, нельзя прийти к определенным выводам относительно всех документов за соответствующий период, если аудитор не уверен в том, что действительно все документы были подшиты в папку.

Аналогично, если аудитор намеревается использовать отобранную совокупность для того, чтобы прийти к каким-либо выводам относительно работы систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля за отчетный период, генеральная совокупность должна

включать все соответствующие элементы на протяжении всего периода. Другой подход мог бы заключаться в стратификации генеральной совокупности и в использовании выборки только для того, чтобы сделать какие-либо выводы относительно средства контроля, например за первые 10 месяцев года, и использовать альтернативные процедуры или самостоятельно отобранную совокупность применительно к оставшимся 2 месяцам.

26. Эффективность аудита может быть повышена, если аудитор проводит стратификацию генеральной совокупности путем разделения ее на дискретные подмножества, которые имеют какие-либо идентифицирующие характеристики. Цель стратификации состоит в снижении вариативности элементов в рамках каждой страты и тем самым в уменьшении объема выборки без пропорционального увеличения риска, связанного с использованием выборочного метода. Страты (подмножества) должны быть тщательно определены таким образом, чтобы каждый элемент выборки мог быть включен только в одну страту.

27. При выполнении процедуры проверки по существу обороты по счету бухгалтерского учета или группа однотипных операций нередко стратифицируются по стоимости. Это позволяет в рамках аудита уделить большее внимание элементам большей стоимости, которые могут быть сопряжены с самыми большими потенциальными ошибками с точки зрения завышения величин. Генеральная совокупность также может быть стратифицирована в соответствии с какой-либо конкретной характеристикой, которая предполагает более высокий риск ошибок (например, при тестировании оценки дебиторской задолженности соответствующие суммы могут быть стратифицированы по сроку возникновения).

28. Результаты процедур, применяемых к какой-либо отобранной совокупности элементов в рамках одной страты, могут распространяться только на элементы, которые составляют такую страту. Для вывода в отношении всей генеральной совокупности аудитор требуется проанализировать риск и существенность в отношении остальных страт, которые составляют всю генеральную совокупность.

Например, на 20 процентов общего числа элементов генеральной совокупности может приходиться 90 процентов суммы оборотов по счету бухгалтерского учета. Аудитор может провести исследование отобранной совокупности этих элементов. В этом случае аудитор оценивает результаты этой отобранной совокупности и делает выводы о свойствах элементов, составляющих 90 процентов стоимости, обособленно от остальных 10 процентов, применительно к которым будет использоваться другой отбор или другие методы получения доказательств, либо такие 10 процентов могут быть сочтены несущественными.

29. При проведении аудиторских процедур по существу, в особенности при тестировании на предмет завышения величин, нередко оказывается эффективным определить элементы выборки как отдельные показатели в денежном выражении (например, рубли), которые составляют обороты по счету бухгалтерского учета или группу однотипных операций. Выбрав отдельные конкретные показатели в денежном выражении из генеральной совокупности (например, сумму дебиторской задолженности), аудитор затем исследует конкретные элементы (например, отдельные обороты по счету бухгалтерского учета), которые содержат такие показатели в денежном выражении. Такой подход к определению элементов выборки обеспечивает ориентацию работы аудитора на проверку элементов большей стоимости, поскольку они с большей вероятностью оказываются отобранными, и это может приводить к меньшему объему выборки. Данный прием обычно используется в сочетании с методом систематического отбора проверяемой совокупности и наиболее эффективен при отборе элементов из компьютеризированной базы данных.

Объем выборки

30. При определении объема выборки (количества отбираемых для проверки элементов) аудитор должен проанализировать, снижен ли риск, связанный с использованием выборочного метода, до приемлемо низкого уровня. Уровень риска, связанного с использованием выборочного метода, который аудитор готов принять, оказывает влияние на объем выборки. Чем ниже риск, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки.

31. Объем выборки может определяться с применением специальных формул, полученных на основе теории вероятности и математической статистики, либо определяться на основе профессионального суждения аудитора. В приложениях № 1 и 2 к настоящему федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности приведены примеры факторов, влияющих на объем отобранных совокупностей для тестирования средств внутреннего контроля и для проверки по существу.

Отбор подлежащей проверке совокупности элементов

32. Аудитор должен отбирать элементы для подлежащей проверке совокупности исходя из того, чтобы каждый отдельный элемент выборки в генеральной совокупности имел вероятность быть отобранным. Статистическая выборка требует, чтобы элементы отбирались случайным образом, то есть так, чтобы у каждого

элемента была некоторая ненулевая вероятность быть избранным. Элементы выборки могут представлять собой натуральные объекты (такие, как счета-фактуры) или показатели в денежном выражении. При нестатистической выборке аудитор для отбора статей опирается на профессиональное суждение.

Поскольку целью выборки является получение выводов по всей генеральной совокупности, аудитор старается сформировать репрезентативную совокупность путем отбора элементов выборки, обладающих характеристиками, типичными для генеральной совокупности. Проверяемая совокупность элементов должна формироваться таким образом, чтобы исключалась предвзятость.

33. Основными методами отбора совокупности являются случайный, систематический и бессистемный методы.

Характеристика данных методов приведена в приложении № 3.

Проведение аудиторских процедур

34. Аудитор должен проводить аудиторские процедуры, являющиеся надлежащими для конкретной цели теста по каждому отобранному элементу.

35. Если отобранный элемент не является надлежащим для применения процедуры, то процедура обычно совершается по отношению к какому-либо замещающему элементу.

36. Иногда аудитор не в состоянии применить запланированные аудиторские процедуры к отобранному элементу, поскольку, например, документы, касающиеся данного элемента, были утрачены. Если применительно к такому элементу не могут быть выполнены подходящие альтернативные процедуры, то аудитор обычно считает, что данная статья бухгалтерского учета содержит ошибку. Примером подходящей альтернативной процедуры может быть проверка последующих денежных поступлений в случае, когда в ответ на запрос в положительной форме о подтверждении дебиторской задолженности не был получен ответ.

Характер и причина ошибок

37. Аудитор должен проанализировать результаты выборочной проверки, характер и причину любых выявленных ошибок, а также их возможное воздействие на цели конкретного теста и на другие области аудита.

38. При тестировании средств внутреннего контроля аудитор уделяет основное внимание организации и работоспособности этих средств, а также оценке их риска. Если при этом выявляются ошибки, аудитор должен проанализировать:
прямое влияние выявленных ошибок на достоверность

финансовой (бухгалтерской) отчетности; надежность системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также ее влияние на планируемые аудиторские процедуры, например, когда ошибки являются результатом действий руководства аудируемого лица, совершенных в обход средств внутреннего контроля.

39. При анализе обнаруженных ошибок аудитор может определить, что у многих из них есть общие характеристики (например, вид операции, место совершения операции, участок производства, период). В таких обстоятельствах аудитор может принять решение выявить все элементы генеральной совокупности, которые обладают этой общей характеристикой, и провести аудиторские процедуры применительно к такой страте. Кроме того, такие ошибки могут быть умышленными и указывать на возможность совершения недобросовестных действий.

40. В некоторых случаях аудитор может установить, что ошибка обусловлена каким-то отдельным событием, которое не происходит лишь в конкретно определяемых случаях, и потому она не является репрезентативной по отношению к аналогичным ошибкам в генеральной совокупности (аномальная ошибка). Для того чтобы признать ошибку аномальной, аудитор должен быть в достаточной мере уверен в том, что такая ошибка не является репрезентативной по отношению к генеральной совокупности. Аудитор обеспечивает такую уверенность путем проведения дополнительной работы.

Дополнительная работа зависит от конкретной ситуации, но она должна быть адекватной с точки зрения предоставления аудитору достаточных надлежащих доказательств того, что ошибка не затрагивает оставшуюся часть генеральной совокупности. Одним из примеров является ошибка, вызванная сбоем в работе электронно-вычислительной техники, который имел место лишь однажды в течение некоторого периода времени. В этом случае аудитор оценивает последствия указанного сбоя (например, путем изучения конкретных операций, обработанных в течение этого дня) и анализирует влияние причин такого сбоя на аудиторские процедуры и выводы.

Другим примером является ошибка, которая вызвана применением неправильной формулы при вычислении всех значений стоимости материально-производственных запасов в каком-либо конкретном подразделении аудируемого лица. Для того чтобы признать ошибку аномальной, аудитор должен удостовериться в том, что во всех других подразделениях использовалась правильная формула.

Экстраполяция (распространение) ошибок

41. По результатам аудиторских процедур проверки по существу

аудитор должен экстраполировать (распространить) ошибки, выявленные в отобранной совокупности, оценивая их полную возможную величину во всей генеральной совокупности, и должен проанализировать воздействие прогнозируемой (экстраполированной) ошибки на цели конкретного теста и на другие области аудита. Аудитор оценивает общую ошибку в генеральной совокупности, с тем чтобы получить обобщенное представление диапазона ошибок и сравнить его с допустимой ошибкой.

Для процедуры проверки по существу допустимая ошибка является допустимым искажением и представляет сумму, меньшую или равную предварительной оценке существенности, данной аудитором и используемой для отдельных аудируемых остатков по счетам бухгалтерского учета.

42. Когда ошибка признана аномальной, она может быть исключена при экстраполяции ошибок, найденных в отобранной совокупности, на всю генеральную совокупность. Последствия любой такой ошибки, если она не исправлена, все равно должны быть рассмотрены в дополнение к оценке полной величины ошибок, не являющихся аномальными. Если обороты по счету бухгалтерского учета или группа однотипных операций были подразделены на страты, то экстраполяция ошибок проводится отдельно по каждой страте. Совокупность типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок по каждой страте рассматривается с точки зрения их влияния на достоверность остатка по счету бухгалтерского учета или всей группы однотипных операций.

43. Для тестов средств внутреннего контроля не требуется экстраполяции ошибок в явном виде, поскольку доля ошибок в отобранной совокупности в то же время является предсказываемой долей ошибок в генеральной совокупности в целом.

Оценка результатов проверки элементов в отобранной совокупности

44. Аудитор должен оценить результаты проверки элементов в отобранной совокупности, чтобы определить, подтвердилась ли предварительная оценка соответствующей характеристики генеральной совокупности или оценка должна быть пересмотрена.

При тестировании средств внутреннего контроля неожиданно высокая доля ошибок в отобранной совокупности может привести к увеличению оцениваемого уровня риска средств внутреннего контроля, если не будут получены дополнительные аудиторские доказательства, обосновывающие первоначальную оценку.

При проверке по существу неожиданно высокое значение ошибки в отобранной совокупности может дать аудитору основания полагать, что остаток по счету бухгалтерского учета или группа однотипных операций являются существенно искаженными при отсутствии дополнительных аудиторских доказательств того, что такие существенные искажения не имеют места.

45. Если совокупная величина типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок меньше величины допустимой ошибки, но приближается к ней, аудитор анализирует убедительность результатов выборочной проверки с точки зрения других аудиторских процедур и может считать целесообразным получение дополнительных аудиторских доказательств. Совокупная величина типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок является наиболее верной оценкой аудитором ошибки по всем элементам генеральной совокупности.

На выводы по результатам выборочной проверки влияет риск, связанный с использованием выборочного метода. Если лучшая оценка ошибки приближается к допустимой ошибке, аудитор оценивает риск того, что иная выборка привела бы к другой оценке ошибки, которая могла бы превысить допустимую. Анализ результатов других аудиторских процедур позволяет аудитору оценить этот риск. В то же время такой риск уменьшается, если в ходе аудита были получены дополнительные аудиторские доказательства.

46. Если анализ результатов проверки отобранной совокупности показывает, что необходимо пересмотреть предварительную оценку соответствующей характеристики генеральной совокупности, то аудитор может:

обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой проанализировать выявленные ошибки, рекомендовать руководству аудируемого лица принять меры к обнаружению в данной области учета других ошибок, а также произвести необходимые корректировки;
видоизменить запланированные аудиторские процедуры;
рассмотреть влияние результатов проверки отобранной совокупности на выводы,

содержащиеся в аудиторском заключении.

Приложение № 1
к правилу (стандарту) № 16

**ПРИМЕРЫ ФАКТОРОВ, ВЛИЯЮЩИХ НА ОБЪЕМ ОТОБРАННОЙ СОВОКУПНОСТИ ДЛЯ
ТЕСТИРОВАНИЯ СРЕДСТВ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ**

Факторы, влияющие на объем отобранной совокупности для тестирования средств внутреннего контроля, должны рассматриваться вместе.

Фактор	Влияние на объем выборки
Увеличение степени, в которой аудитор намеревается полагаться на систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля	увеличение объема
Увеличение степени отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор готов признать допустимой (допустимая ошибка)	уменьшение объема
Увеличение степени отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности (ожидаемая ошибка)	увеличение объема
Увеличение необходимой степени доверия аудитора (или уменьшение риска того, что аудитор сочтет, что риск средств внутреннего контроля ниже, чем действительный риск средств внутреннего контроля по генеральной совокупности)	увеличение объема
Увеличение числа элементов генеральной совокупности	ничтожно малое влияние

**1. Степень, в которой аудитор намеревается полагаться на систему бухгалтерского учета и
внутреннего контроля**

Чем большую уверенность аудитор предполагает получить за счет системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, тем ниже его оценка риска средств внутреннего контроля и тем больше должен быть объем отобранной совокупности. Например, предварительная оценка риска системы внутреннего контроля как низкого указывает, что аудитор предполагает в значительной мере полагаться на эффективное действие конкретных средств внутреннего контроля. В данной ситуации аудитор должен получить больше аудиторских доказательств в поддержку такой оценки, чем это необходимо, если бы риск системы внутреннего контроля оценивался более высоко (то есть, если бы аудитор планировал в меньшей степени полагаться на такие системы).

**2. Степень отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор готов признать
допустимой**

Чем ниже степень отклонения, которую готов принять аудитор, тем больше должен быть объем выборки.

3. Степень отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор предполагает

выявить в генеральной совокупности

Чем выше степень отклонения, ожидаемая аудитором, тем больше должен быть объем выборки, чтобы аудитор мог адекватно оценить действительную степень отклонения. Существуют следующие факторы, имеющие значение с точки зрения анализа ожидаемой степени отклонения:

понимание аудитором деятельности аудируемого лица (в частности, процедуры для достижения понимания системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля);
смена персонала или изменение в системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
результаты аудиторских процедур, проведенных в предыдущие периоды;
результаты других аудиторских процедур.

Высокая ожидаемая степень ошибки обычно не гарантирует или гарантирует в незначительной степени снижение риска средств внутреннего контроля. При таких обстоятельствах тестирование средств внутреннего контроля обычно не проводится.

4. Необходимая степень доверия аудитора

Чем больше аудитор должен быть уверен в том, что результаты отобранной совокупности являются реально показательными с точки зрения действительной частоты появления ошибок в генеральной совокупности, тем больше должен быть объем выборки.

5. Число элементов генеральной совокупности

При большой генеральной совокупности действительный ее объем оказывает лишь незначительное влияние на объем отобранной совокупности. При небольшой генеральной совокупности аудиторская выборка нередко является не столь эффективной, как альтернативные методы получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

*Приложение № 2
к правилу (стандарту) № 16*

ПРИМЕРЫ ФАКТОРОВ, ВЛИЯЮЩИХ НА ОБЪЕМ ОТОБРАННОЙ СОВОКУПНОСТИ ДЛЯ ПРОВЕРКИ ПО СУЩЕСТВУ

Факторы, влияющие на объем отобранной совокупности для проверки по существу, должны рассматриваться вместе.

Фактор	Влияние на объем выборки
Увеличение аудиторской оценки неотъемлемого риска	увеличение объема
Увеличение аудиторской оценки риска средств внутреннего контроля	увеличение объема
Большее использование других аудиторских процедур проверки по существу, направленных на подтверждение одной и той же предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности	уменьшение объема

Увеличение необходимой степени доверия аудитора (или уменьшение риска того, что аудитор сочтет, что существенная ошибка отсутствует, в то время как она в действительности будет иметь место)	увеличение объема
Увеличение значения общей ошибки, которую аудитор готов признать допустимой (допустимая ошибка)	уменьшение объема
Увеличение значения ошибки, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности (ожидаемая ошибка)	увеличение объема
Стратификация генеральной совокупности там, где это уместно	уменьшение объема
Увеличение числа элементов генеральной совокупности	ничтожно малое влияние

1. Оценка аудитором неотъемлемого риска

Чем выше аудитор оценивает неотъемлемый риск, тем больше должен быть объем отобранной совокупности. Более высокий неотъемлемый риск предполагает, что для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня необходим менее высокий уровень риска необнаружения. Меньший риск необнаружения может быть обеспечен путем увеличения объема отобранной совокупности.

2. Оценка аудитором риска средств внутреннего контроля

Чем выше оценка аудитором риска средств внутреннего контроля, тем больше должен быть объем отобранной совокупности. Например, оценка риска средств внутреннего контроля как высокого показывает, что аудитор не может в значительной степени полагаться на эффективное действие средств внутреннего контроля применительно к конкретной предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Следовательно, в целях уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня аудитору необходимо обеспечить низкий уровень риска необнаружения, и он будет в большей мере полагаться на аудиторские процедуры проверки по существу. Чем больше аудитор полагается на аудиторские процедуры проверки по существу (то есть чем ниже риск необнаружения), тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

3. Использование других аудиторских процедур проверки по существу, направленных на подтверждение одной и той же предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности

Чем больше аудитор полагается на другие процедуры проверки по существу (детальные тесты хозяйственных операций и оборотов по счетам бухгалтерского учета либо аналитические процедуры) в целях снижения до приемлемо низкого уровня риска необнаружения искажений применительно к конкретному остатку по счету бухгалтерского учета или конкретной группы однотипных операций, тем меньшей уверенности аудитор будет требовать от выборочной проверки и, следовательно, тем меньшим может быть объем отобранной совокупности.

4. Необходимая степень доверия аудитора

Чем больше аудитор должен быть уверен в том, что результаты проверки элементов отобранной совокупности являются реально показательными с точки зрения фактического значения ошибки, допущенной в генеральной совокупности, тем больше должен быть объем

отобранной совокупности.

5. Значение общей ошибки, которую аудитор готов признать допустимой

Чем ниже значение общей ошибки, которую готов принять аудитор, тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

6. Значение ошибки, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности

Чем больше значение ошибки, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности, тем больше должен быть объем отобранной совокупности для того, чтобы дать разумную оценку действительного уровня ошибок в генеральной совокупности. Факторами, имеющими значение с точки зрения анализа аудитором ожидаемой ошибки, являются:

степень субъективности, с которой производится стоимостная оценка элементов;
результаты тестирования средств внутреннего контроля;
результаты аудиторских процедур, проведенных в предыдущие периоды;
результаты других процедур проверки по существу.

7. Стратификация генеральной совокупности

Когда элементы генеральной совокупности широко варьируются по стоимости, целесообразно сгруппировать элементы, сходные по стоимости, в отдельные страты. При надлежащей стратификации генеральной совокупности общий объем отобранных совокупностей по стратам, как правило, меньше, чем объем отобранной совокупности, который был бы необходим для достижения заданного уровня риска, связанного с использованием выборочного метода, когда для всей генеральной совокупности формировалась бы одна отобранная совокупность.

8. Число элементов генеральной совокупности

При большой генеральной совокупности действительный объем ее оказывает лишь незначительное влияние на объем отобранной совокупности. При небольшой генеральной совокупности аудиторская выборка нередко является не столь эффективной, как альтернативные методы получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. При использовании выборки по денежным элементам повышение стоимости генеральной совокупности приводит к увеличению объема отобранной совокупности, если это не компенсируется соответствующим повышением уровня существенности.

*Приложение № 3
к правилу (стандарту) № 16*

ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДОВ ОТБОРА СОВОКУПНОСТИ

1. Случайный отбор

Для случайного отбора используется генератор случайных чисел (как программный продукт в электронно-вычислительной технике) или таблицы случайных чисел.

2. Систематический отбор

Для систематического отбора число элементов в генеральной совокупности делится на объем отобранной совокупности так, чтобы обеспечить интервал выборки (например, равный 50), и после определения исходной точки в пределах первых 50 элементов затем отбирается каждый 50-й элемент выборки.

Отобранная совокупность носит более случайный характер, если исходная точка определяется путем использования генератора случайных чисел в компьютере или таблиц случайных чисел.

При систематическом отборе элементы отобранной совокупности внутри генеральной совокупности не должны быть структурированы таким образом, что интервалы выборки соответствовали какой-то конкретной особенности структуры генеральной совокупности.

3. Бессистемный отбор

При бессистемном отборе отобранная совокупность формируется не следуя какой-либо систематизации.

Несмотря на то, что систематизация не используется, аудитор тем не менее должен избегать какой-либо предвзятости или предсказуемости (например, не будет избегать каких-либо элементов, которые трудно обнаружить, или не будет всегда избирать или избегать избирать первые или последние бухгалтерские записи на данной странице) и постарается обеспечить, чтобы все статьи генеральной совокупности могли быть избраны.

Бессистемный отбор не применяется при использовании статистической выборки.

4. Отбор элементов для проверки блоками

Существует практика отбора элементов для проверки блоками, то есть выбор смежных элементов генеральной совокупности (например, первичных документов какого-либо раздела учета, относящихся к одному конкретному месяцу).

Выбор блоком не является основным методом отбора совокупности и обычно не может применяться при отборе элементов для проверки в ходе аудита, поскольку большинство генеральных совокупностей структурировано таким образом, что последовательно расположенные элементы могут предположительно иметь сходные характеристики, которые при этом отличаются от характеристик иных элементов генеральной совокупности.

Хотя при некоторых обстоятельствах аудиторская процедура по проверке блока элементов может оказаться целесообразной, этот метод редко является надлежащим методом формирования отобранной совокупности, если аудитор рассчитывает сделать на основе отобранной совокупности значимые выводы о всей генеральной совокупности.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 17. ПОЛУЧЕНИЕ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В КОНКРЕТНЫХ СЛУЧАЯХ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении получения аудиторских доказательств в следующих случаях:

- а) присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов;
- б) раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах;
- в) оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях;
- г) раскрытие информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов

2. Если величина материально-производственных запасов является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно количества и состояния материально-производственных запасов, присутствуя при их инвентаризации. Это позволяет аудитору инспектировать материально-производственные запасы, наблюдать за соблюдением установленного порядка контроля за их сохранностью и отражения в бухгалтерском учете результатов проведения инвентаризации, а также получать доказательства надежности процедур, предусмотренных руководством аудируемого лица.

3. Если в силу непредвиденных обстоятельств аудитор не может присутствовать при инвентаризации материально-производственных запасов, он самостоятельно проводит выборочный осмотр и пересчет запасов или наблюдает за проведением инвентаризации в

другой день, а в случае необходимости составляет обратную ведомость движения запасов в период между датами, по состоянию на которые проведен выборочный осмотр и пересчет и составлена финансовая (бухгалтерская) отчетность.

4. Если местонахождение и характер материально-производственных запасов не позволяют аудитору присутствовать при инвентаризации, он должен определить, возможно ли в ходе выполнения альтернативных процедур получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно количества и состояния этих запасов, а также сделать вывод об отсутствии оснований для включения в аудиторское заключение оговорки об ограничении объема аудита. Например, документация по последующей продаже материально-производственных запасов, приобретенных до проведения инвентаризации, может давать достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

5. Аудитор, планируя свое присутствие при проведении инвентаризации материально-производственных запасов или выполнение альтернативных процедур, должен принять во внимание:

- а) особенности системы бухгалтерского учета запасов и внутреннего контроля за их сохранностью;
- б) неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения в отношении материально-производственных запасов, а также уровень существенности;
- в) необходимость соответствия утвержденного руководством аудируемого лица порядка проведения инвентаризации требованиям нормативных правовых актов и особенностям деятельности аудируемого лица;
- г) срок проведения инвентаризации материально-производственных запасов;
- д) места хранения материально-производственных запасов;
- е) целесообразность привлечения экспертов.

6. Если при проведении инвентаризации количество материально-производственных запасов определяется в присутствии аудитора или аудируемое лицо применяет систему непрерывного учета и аудитор присутствует при пересчете запасов один или несколько раз в течение года, то аудитор должен наблюдать за пересчетом запасов сотрудниками аудируемого лица, а также самостоятельно выполнять выборочный осмотр и пересчет фактического наличия запасов.

7. Если сотрудники аудируемого лица определяют количество материально-производственных запасов расчетно (например, посредством оценки веса груды угля или руды), аудитор должен убедиться в обоснованности используемых аудируемым лицом процедур.

8. Если материально-производственные запасы размещены в нескольких местах, аудитор должен определить, где его присутствие является наиболее важным. При этом он должен принять во внимание существенность этих запасов и оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля применительно к разным местам нахождения запасов.

9. Аудитор должен ознакомиться с утвержденным руководством аудируемого лица документом, регламентирующим порядок инвентаризации, чтобы получить информацию:

- а) о применяемых процедурах контроля, например, при сборе заполненных инвентаризационных ведомостей, учете незаполненных бланков ведомостей, а также подсчете и повторном пересчете запасов;
- б) о порядке определения степени готовности незавершенного производства, определения некондиционных, вышедших из употребления или поврежденных изделий, а также материально-производственных запасов, принадлежащих третьей стороне, например, товаров, принятых на комиссию;
- в) о наличии порядка, регламентирующего движение материально-производственных запасов между подразделениями аудируемого лица, а также порядка сдачи и приемки этих запасов до и после даты окончания отчетного периода.

10. Чтобы убедиться в том, что порядок, установленный руководством аудируемого лица, соблюдается, аудитор должен наблюдать за процедурами, выполняемыми сотрудниками аудируемого лица, а также проводить самостоятельно выборочные контрольные пересчеты. При осмотре и пересчете аудитор должен проверить полноту и точность инвентаризационных записей аудируемого лица путем сравнения выбранных записей и фактического наличия соответствующих материально-производственных запасов, а также данных инвентаризационного пересчета и соответствующих записей в инвентаризационных ведомостях. Аудитору рекомендуется сохранять копии таких записей пересчета для последующих проверок и сопоставлений.

11. Аудитор должен также рассмотреть процедуры отнесения аудируемым лицом поступающих

материально-производственных запасов к различным учетным периодам и получить подробную информацию о движении этих запасов до пересчета, во время и после него, чтобы в дальнейшем ее можно было проверить.

12. Инвентаризация материально-производственных запасов может быть проведена аудитором на дату, отличную от даты окончания отчетного периода, когда риск средств контроля ниже высокого. Если инвентаризация проводилась до даты окончания отчетного периода, аудитор, выполнив надлежащие процедуры, должен определить, правильно ли отражены в бухгалтерском учете изменения материально-производственных запасов, которые произошли между датой их пересчета и датой окончания отчетного периода.

13. Если для определения остатков на конец отчетного периода аудируемое лицо применяет систему непрерывного учета материально-производственных запасов, аудитор, выполнив надлежащие процедуры, должен определить, понятны ли причины любых существенных различий между результатами инвентаризационного пересчета и записями, полученными в результате непрерывного учета этих запасов, а также выяснить, вносятся ли соответствующие поправки в данные бухгалтерского учета.

14. Аудитор должен проверить соответствующий регистр учета материально-производственных запасов, например, ведомость остатков запасов, составленную на основании последней инвентаризации, чтобы определить, насколько точно в нем отражаются фактические результаты пересчета.

15. Если материально-производственные запасы аудируемого лица находятся на хранении у третьей стороны, аудитор должен получить непосредственно от третьей стороны (по запросу аудируемого лица, уполномочивающего третью сторону направить ответ непосредственно аудитору) подтверждение относительно количества и состояния запасов, хранимых по поручению аудируемого лица. В зависимости от существенности этих запасов аудитор должен также рассмотреть:

- а) независимость третьей стороны и достоверность информации, предоставляемой руководством третьей стороны;
- б) целесообразность личного наблюдения или возможность назначения другого аудитора для наблюдения за проведением инвентаризации материально-производственных запасов;
- в) целесообразность получения аудиторского отчета аудитора третьей стороны об адекватности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля третьей стороны для проверки точности пересчета материально-производственных запасов и правильности их хранения;
- г) возможность и целесообразность инспектирования документации, касающейся находящихся на хранении у третьей стороны материально-производственных запасов, или получения подтверждения от третьей стороны в случае передачи этих запасов под залог.

Раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах

16. Аудитор должен выполнить определенные процедуры, чтобы получить сведения о судебных делах и претензионных спорах, в которых участвует аудируемое лицо и которые могут существенно повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. К таким процедурам относятся:

- а) направление необходимых запросов руководству аудируемого лица, включая получение заявлений и разъяснений от руководства;
- б) проверка решений соответствующего органа, осуществляющего общее руководство деятельностью аудируемого лица;
- в) ознакомление с перепиской аудируемого лица с организацией, оказывающей ему юридические услуги;
- г) проверка затрат аудируемого лица на юридические услуги;
- д) использование информации о деятельности аудируемого лица, включая информацию, полученную от сотрудников юридической службы аудируемого лица.

17. Если аудитор выявил наличие судебных дел или претензионных споров либо считает, что они могут иметь место, он с согласия аудируемого лица должен обратиться непосредственно к организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги. Такое обращение способствует получению достаточных надлежащих аудиторских доказательств осведомленности руководства аудируемого лица о наличии возможных существенных судебных дел и претензионных споров, а также об обоснованности сделанных руководством

оценок финансовых последствий таких дел и споров.

18. Письмо в адрес организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги, должно быть подготовлено, подписано руководством аудируемого лица и отправлено непосредственно аудитором. Указанное письмо должно содержать запрос о предоставлении юридической организацией аудитору информации об оказываемых аудируемому лицу юридических услугах. Если аудитор не уверен, что юридическая организация ответит на запрос общего характера, письмо должно содержать:

- а) перечень судебных дел и претензионных споров, в которых участвует аудируемое лицо;
- б) оценку руководством аудируемого лица последствий судебных дел и претензионных споров для аудируемого лица, в том числе финансовых;
- в) просьбу о подтверждении юридической организацией обоснованности такой оценки, а также о предоставлении аудитору дополнительных сведений, если юридическая организация посчитает направленный ей перечень неполным или неточным.

19. Аудитор должен проанализировать текущее положение по возможным существенным юридическим вопросам вплоть до даты подписания аудиторского заключения. В некоторых случаях аудитору может потребоваться получить от юридической организации информацию, отражающую последние изменения по возможным существенным юридическим вопросам.

20. При определенных обстоятельствах (например, в случае сложности дела или при наличии разногласий между руководством аудируемого лица и организацией, оказывающей этому аудируемому лицу юридические услуги) может возникнуть необходимость встречи аудитора с представителями этой организации с целью обсуждения вероятного исхода судебного дела или претензионного спора. Такая встреча должна проходить с разрешения руководства аудируемого лица и, желательно, в присутствии представителя руководства аудируемого лица.

21. Если руководство аудируемого лица отказывается дать аудитору разрешение на обращение к организации, оказывающей этому аудируемому лицу юридические услуги, то такой отказ следует рассматривать как ограничение объема аудита, что, как правило, приводит к выражению мнения аудитора с оговоркой или к отказу от выражения мнения. Если юридическая организация отказывается ответить на запрос надлежащим образом и аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения альтернативных процедур, аудитор должен определить, ограничивается ли тем самым объем аудита и должен ли он на основании этого выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях

22. Если величина долгосрочных финансовых вложений является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства оценки таких финансовых вложений и раскрытия аудируемым лицом информации о них.

23. Аудиторские процедуры, выполняемые в ходе проверки долгосрочных финансовых вложений, как правило, включают в себя рассмотрение доказательств возможности их отражения в составе внеоборотных активов, обсуждение с руководством аудируемого лица намерений сохранения их на бухгалтерском балансе аудируемого лица, а также получение официальных письменных заявлений и разъяснений по указанному вопросу.

24. Другие процедуры включают в себя проверку финансовой (бухгалтерской) отчетности и иной информации (например, биржевых котировок, которые служат показателем оценки), а также сопоставление оценочных данных с балансовой стоимостью финансовых вложений вплоть до даты подписания аудиторского заключения.

25. Если в соответствии с установленными требованиями к ведению бухгалтерского учета и подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности оценка каких-либо долгосрочных финансовых вложений должна быть изменена, аудитор должен выяснить, были ли отражены в бухгалтерском учете необходимые корректировки и (или) раскрываемые сведения.

Раскрытие информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица

26. Если информация по отчетным сегментам является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские

доказательства относительно ее раскрытия в соответствии с требованиями к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

27. Поскольку информация по отчетным сегментам является неотъемлемой частью финансовой (бухгалтерской) отчетности, то обычно аудитор не проводит аудиторских процедур, которые следовало бы проводить исключительно с целью выражения мнения о достоверности отраженной в отчетности информации по сегментам. Тем не менее, концепция существенности включает в себя как количественные, так и качественные факторы, и в ходе проверки информации по отчетным сегментам это необходимо учитывать.

28. Аудиторские процедуры, выполняемые в отношении информации по отчетным сегментам, обычно включают в себя аналитические процедуры и другие аудиторские процедуры, которые целесообразно осуществлять в данных обстоятельствах.

29. Аудитор должен обсудить с руководством аудируемого лица методы, используемые для подготовки информации по отчетным сегментам, и определить, приведет ли использование этих методов к раскрытию информации в соответствии с установленными требованиями к подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также проверить правильность применения этих методов.

Аудитор должен также проанализировать:

- а) отчуждение материальных объектов и платежи между сегментами;
- б) исключение межсегментных оборотов;
- в) сопоставление отраженных в отчетности данных со сметами и другими ожидаемыми результатами;
- г) распределение активов и расходов между сегментами.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 18. ПОЛУЧЕНИЕ АУДИТОРОМ ПОДТВЕРЖДАЮЩЕЙ ИНФОРМАЦИИ ИЗ ВНЕШНИХ ИСТОЧНИКОВ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении использования в ходе аудита подтверждающей информации из внешних источников (внешних подтверждений), используемой аудитором для получения аудиторских доказательств.
2. Аудитор должен решить, следует ли ему использовать внешние подтверждения для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств достоверности определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. При этом аудитор должен учитывать уровень существенности,

неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также то, как аудиторские доказательства, полученные в результате других планируемых процедур, смогут снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня для использующихся предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

3. Аудиторские доказательства, полученные аудитором благодаря подтверждающей информации из внешних источников, независимых от аудируемого лица, при их рассмотрении по отдельности или совокупно с аудиторскими доказательствами, полученными в результате других процедур, могут способствовать снижению аудиторского риска, связанного с предпосылками подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, до приемлемо низкого уровня.

4. Внешнее подтверждение – это процесс получения и анализа аудиторских доказательств посредством направления третьей стороной аудитору (по требованию аудируемого лица) ответа на запрос аудируемого лица о предоставлении информации относительно какой-либо определенной статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности, оказывающей влияние на предпосылки ее подготовки. При принятии решения относительно целесообразности и особенностей использования внешних подтверждений аудитор должен учитывать область деятельности аудируемого лица и опыт рассылки запросов, а также получения и обработки полученных ответов.

5. Внешние подтверждения используют, как правило, для проверки остатков на синтетических и аналитических счетах. Однако использование внешних подтверждений не всегда должно ограничиваться только этой областью. Например, аудитор может сделать запрос о внешнем подтверждении относительно условий соглашений или хозяйственных операций, осуществляемых аудируемым лицом с третьей стороной. В этом случае запрос должен быть составлен таким образом, чтобы выяснить, не вносились ли какие-либо изменения в соглашение или хозяйственные операции и если да, то в чем они заключались.

6. Внешние подтверждения могут использоваться, например, в отношении:

- а) остатков средств на счетах в кредитных организациях и иной информации, получаемой от кредитных организаций;
- б) дебиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета;
- в) материально-производственных запасов, находящихся на складах третьих сторон после передачи в переработку или на комиссию;
- г) финансовых инструментов, приобретенных, но не доставленных аудируемому лицу на отчетную дату;
- д) полученных займов;

е) кредиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета.

7. Надежность аудиторских доказательств, полученных благодаря внешним подтверждениям, зависит:

- а) от применения аудитором соответствующих процедур при подготовке запроса о внешнем подтверждении;
- б) от выполнения процедур внешнего подтверждения;
- в) от оценки результатов процедур внешнего подтверждения.

8. На надежность полученных подтверждений влияют:

- а) средства контроля, применяемые аудитором в ходе подготовки запросов о внешнем подтверждении и при анализе ответов;
- б) особенности третьих сторон, составляющих ответ;
- в) ограничения, имеющиеся в ответе или наложенные руководством аудируемого лица.

Связь процедур внешнего подтверждения с оценкой рисков

9. Оцененные аудитором уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля не могут снизиться до уровня, позволяющего полностью отказаться от выполнения аудиторских процедур проверки по существу.

К таким процедурам проверки по существу может быть отнесено использование внешних подтверждений для конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

10. По мере повышения уровня неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитор должен разрабатывать процедуры проверки по существу таким образом, чтобы получить больше доказательств или более убедительные доказательства в отношении предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. В таких случаях использование процедур внешнего подтверждения может явиться действенным средством получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

11. Чем ниже уровень оцененного неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем меньшую степень уверенности необходимо получить аудитору от аудиторских процедур проверки по существу для формирования выводов о предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Например, аудируемое лицо получило в банке кредит и погашает его в соответствии с согласованным графиком, условия которого аудитор проверил в предыдущие годы. Если другая работа, выполненная аудитором (включая тесты средств внутреннего контроля), свидетельствует о том, что условия кредита не изменились, и аудитор смог сделать вывод о низких уровнях неотъемлемого риска и риска средств контроля в отношении непогашенной задолженности по кредиту, то аудитор может

ограничить процедуры проверки по существу проверкой документов о совершенных аудируемым лицом платежах, а не искать подтверждения задолженности по кредиту, направляя запрос кредитной организации.

12. Необычные или сложные хозяйственные операции могут быть связаны с более высоким уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, чем простые операции. Если аудируемое лицо совершило необычную или комплексную хозяйственную операцию, а уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен как высокий, то аудитор должен рассмотреть возможность подтверждения условий данной операции с помощью третьих сторон в дополнение к проверке документации, имеющейся у аудируемого лица.

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, в отношении которых могут быть получены внешние подтверждения

13. Внешние подтверждения могут обеспечить аудиторские доказательства в отношении каждой из предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Однако возможности получения соответствующих доказательств в отношении конкретной предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности являются различными.

14. Внешние подтверждения относительно аналитических счетов дебиторской задолженности обеспечивают надежные доказательства существования данных счетов на конкретную дату. В результате появляются доказательства отнесения хозяйственных операций к тому или иному отчетному периоду. Однако такое подтверждение, как правило, не обеспечивает всех необходимых аудиторских доказательств в отношении предпосылки стоимостной оценки, поскольку не всегда считается уместным просить дебитора подтвердить информацию, свидетельствующую о его подлинной платежеспособности, и не всегда можно быть уверенным в надежности данной информации, если ее предоставил дебитор.

15. Внешние подтверждения в отношении товаров, переданных на комиссию, предоставят более надежные аудиторские доказательства в отношении предпосылок существования, а также прав и обязанностей, но могут не предоставить доказательств, подтверждающих предпосылку стоимостной оценки.

16. Целесообразность применения внешних подтверждений при проверке конкретной предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности также зависит от цели, которую аудитор поставил при отборе информации для подтверждения. Например, при проверке предпосылки полноты в отношении аналитических счетов кредиторской задолженности аудитора интересуют доказательства отсутствия существенного неучтенного

обязательства. В данном случае направление основным поставщикам аудируемого лица запросов о предоставлении перечня операций и остатка по данному аналитическому счету непосредственно аудитору без указания суммы, которую аудируемое лицо в настоящее время должно поставщику, как правило, более действенно для выявления неучтенных обязательств, чем запрос о подтверждении перечня неоплаченных счетов, отраженных на аналитических счетах кредиторской задолженности.

17. При получении доказательств в отношении предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые не могут быть надежно подтверждены путем направления запросов третьим лицам, аудитор должен рассмотреть применение других аудиторских процедур в дополнение к процедурам внешнего подтверждения или вместо них.

Подготовка запроса для внешнего подтверждения

18. Аудитор должен готовить запрос о предоставлении внешних подтверждений, исходя из специфики информации, которую он собирается получить. При подготовке запроса аудитор должен учесть обстоятельства и факторы, от которых может зависеть надежность подтверждения. Форма запроса о внешнем подтверждении, прошлый опыт аудита или выполнения аналогичных заданий, характер подтверждаемой информации и особенности предполагаемого отвечающего влияют на подготовку запроса. От этого зависит надежность доказательств, полученных в результате применения процедур внешнего подтверждения.

19. При разработке запроса аудитору также следует учесть, какую информацию и в какой форме лица, составляющие ответ, захотят подтвердить с большей готовностью. От этого зависят количество и полнота получаемых ответов и надежность полученных аудиторских доказательств.

Например, система бухгалтерского учета определенных организаций позволяет с большей легкостью предоставить внешнее подтверждение отдельной хозяйственной операции, а не остатка по аналитическому счету в целом. Кроме того, не всегда лица, составляющие ответ, могут подтвердить определенные типы информации (например, не смогут подтвердить остаток по счету дебиторской задолженности в целом, но смогут предоставить подтверждение значений по отдельному счету-фактуре в рамках общего остатка).

20. Запрос о внешнем подтверждении должен содержать разрешение руководства аудируемого лица, в котором оно должно указать, что не возражает против раскрытия запрашиваемой аудитором информации лицом, составляющим ответ.

Позитивные и негативные внешние подтверждения

21. Аудитор может использовать запросы о предоставлении позитивных и (или) негативных внешних подтверждений.

22. В запросе о позитивном внешнем подтверждении содержится просьба ответить аудитору в любом случае путем указания на согласие отвечающего с предоставленной информацией (конкретными числовыми значениями) либо путем внесения информации (самостоятельного указания числовых значений).

Как правило, ответ на запрос о позитивном подтверждении является надежным аудиторским доказательством. Однако существует риск того, что лицо, составляющее подтверждение, ответит на запрос, не убедившись в правильности информации. Аудитор может снизить этот риск, если отправит запрос о позитивном подтверждении, не указывая в запросе конкретный показатель либо сумму (или другую аналогичную информацию), с просьбой внести этот показатель либо сумму (привести определенную информацию). Однако использование запроса о внешнем подтверждении в форме бланка, предполагающего самостоятельное заполнение, может привести к снижению количества ответов, так как при этом от лиц, составляющих ответ, требуется приложение дополнительных усилий.

23. Запрос о негативном внешнем подтверждении подразумевает, что лицо, составляющее такое внешнее подтверждение, направит ответ только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе. Однако если ответ на негативное внешнее подтверждение не получен, то аудитор должен понимать, что не получит однозначных аудиторских доказательств факта получения запроса третьей стороной, а также того, что третья сторона проверила правильность содержащейся в запросе информации. Использование запроса о негативном внешнем подтверждении предоставляет менее надежные доказательства по сравнению с запросом о позитивном внешнем подтверждении. Аудитор должен рассмотреть возможность применения других аудиторских процедур проверки по существу в дополнение к негативному внешнему подтверждению.

24. Запросы о негативном внешнем подтверждении могут быть использованы для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, когда:

- а) уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля оценены аудитором как низкие;
- б) проверке подлежит большое количество незначительных остатков по аналитическим счетам;
- в) аудитор не ожидает значительного количества ошибок;

г) у аудитора нет оснований полагать, что лица, составляющие ответ, проигнорируют направленные им запросы.

25. Аудитором может быть использована комбинация позитивных и негативных внешних подтверждений. Например, когда общий остаток по синтетическому счету дебиторской задолженности состоит из небольшого числа значительных остатков по аналитическим счетам и одновременно большого числа незначительных остатков, аудитору рекомендуется направить запросы о позитивном подтверждении по всем или выборочному числу значительных остатков и запрос о негативном подтверждении по выборочному числу незначительных остатков.

Пожелания руководства аудируемого лица

26. Если аудитору необходимо подтвердить какие-либо остатки по счетам бухгалтерского учета или другую информацию, а руководство аудируемого лица препятствует этому, то аудитор должен оценить, насколько обоснованы такие действия руководства аудируемого лица, и получить аудиторские доказательства для подтверждения мотивации действий руководства. Если аудитор примет решение согласиться с просьбой руководства аудируемого лица не искать внешних подтверждений по конкретному вопросу, то в отношении этого вопроса он должен применить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

27. Если аудитор не принимает аргументов руководства аудируемого лица, но ему не позволяют обратиться за внешним подтверждением, это подразумевает ограничение объема аудита, и аудитор должен модифицировать на данном основании аудиторское заключение.

28. При рассмотрении предоставленных руководством аудируемого лица аргументов аудитор должен руководствоваться профессиональным скептицизмом и решить, не является ли просьба руководства аудируемого лица не искать внешних подтверждений признаком недостаточной честности и порядочности руководства аудируемого лица. Аудитор должен также решить, не означает ли эта просьба наличие недобросовестных действий или ошибок. Если аудитор убежден в высокой вероятности недобросовестных действий или ошибок, он должен руководствоваться федеральным правилом (стандартом) № 13. Аудитор также должен учесть, предоставят ли альтернативные процедуры достаточные надлежащие аудиторские доказательства по данному вопросу.

Особенности лиц, предоставляющих ответ на запрос

29. Надежность аудиторских доказательств, полученных в результате внешних подтверждений, зависит от:
- а) компетентности лиц, составляющих ответ;
 - б) их независимости от аудируемого лица;
 - в) их полномочий в отношении предоставления надлежащего ответа;
 - г) знания ими той информации, которую необходимо подтвердить;
 - д) их объективности.
30. Аудитор должен убедиться в том, что запрос направлен надлежащему лицу.
31. Аудитор должен оценить возможность возникновения ситуации, когда те или иные лица не смогут предоставить объективный ответ на запрос о внешнем подтверждении. Аудитор должен принять во внимание информацию о компетентности отвечающего, его осведомленности, мотивации, возможности и желании предоставить ответ. Аудитор должен учесть влияние данных факторов на форму запроса и на анализ полученных ответов, а также на необходимость применения дополнительных аудиторских процедур.
32. Аудитор должен принять решение о наличии или об отсутствии достаточных оснований для вывода о том, что запрос о внешнем подтверждении направляется именно тому отвечающему, от которого аудитор вправе ожидать ответ, дающий достаточные надлежащие аудиторские доказательства.
- Например, аудитор может столкнуться с крупными и необычными хозяйственными операциями, произошедшими в конце отчетного периода, которые существенным образом влияют на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. В то же время эти хозяйственные операции совершены с третьими сторонами, которые зависимы от аудируемого лица. В данной ситуации аудитор должен принять во внимание вероятность наличия у третьей стороны мотивов сообщить искаженную информацию.

Процедура внешнего подтверждения

33. В процессе получения внешних подтверждений аудитор должен контролировать отбор тех лиц, которым направляются запросы, подготовку и рассылку запросов о внешнем подтверждении и обработку ответов на запросы. Аудитор должен принимать необходимые меры, чтобы свести до минимума вероятность искажения результатов внешних подтверждений. Запросы о внешнем подтверждении, подписанные руководством аудируемого лица, должны отсылаться непосредственно самим аудитором по надлежащим адресам и содержать требование направлять ответы непосредственно аудитору. Аудитор должен

убедиться, что ответы с внешними подтверждениями поступили от надлежащих отправителей.

34. При отсутствии ответа на запрос о положительном внешнем подтверждении аудитор должен применить альтернативные аудиторские процедуры. Альтернативные аудиторские процедуры должны быть такими, чтобы они предоставляли доказательства в отношении тех же предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые должны были быть получены в результате запроса о внешнем подтверждении.

35. Если ответ на запрос не получен, аудитору рекомендуется связаться с получателем запроса, чтобы выяснить причины отказа и попытаться добиться ответа. Если аудитору не удастся получить ответ, он должен перейти к альтернативным аудиторским процедурам. Характер альтернативных процедур зависит от конкретного проверяемого бухгалтерского счета и соответствующей предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При проверке аналитических счетов дебиторской задолженности альтернативными процедурами могут являться проверки последующих поступлений денежных средств, документов на отгрузку или другой документации об аудируемом лице для получения доказательств предпосылки существования и тестирование продаж на отчетную дату для получения доказательств в отношении предпосылки полноты.

При проверке аналитических счетов кредиторской задолженности альтернативными процедурами могут являться проверка выплат денежных средств или переписки с третьими сторонами для получения доказательств в отношении предпосылки существования и проверка первичных документов (например, накладных на получение товара) для получения доказательств в отношении предпосылки полноты.

36. Аудитор должен выяснить, являются ли полученные ответы надежными, и применить соответствующие процедуры для снятия возможных сомнений в надежности и подлинности полученных ответов.

Например, аудитор может посчитать необходимым проверить источник и содержание ответа, связавшись по телефону с лицом, готовившим либо подписавшим ответ. Кроме того, при получении ответа по факсимильной или электронной связи аудитор вправе обратиться к отправителю с просьбой о направлении ему подписанного оригинала ответа по почте. Устные подтверждения следует фиксировать в рабочих документах. Если подтверждение, полученное в устной форме, является значимым, то аудитор должен направить запрос о предоставлении ему напрямую подтверждений в письменной форме.

37. Если аудитор приходит к выводу, что в процессе направления

запросов и получения внешних подтверждений, а также в ходе применения альтернативных аудиторских процедур не удалось получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен провести дополнительные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

При формировании выводов аудитор должен учесть:

- а) надежность полученных подтверждений и примененных альтернативных аудиторских процедур;
- б) характер ответов на запрос, содержащих возражения;
- в) доказательства, полученные в результате других аудиторских процедур.

На основании анализа данных обстоятельств аудитор оценивает необходимость применения дополнительных аудиторских процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

38. Аудитор должен обратить внимание на причины и периодичность возражений, сообщаемых лицами, готовящими ответ. Возражение может свидетельствовать об искажениях и ошибках в бухгалтерском учете аудируемого лица. При их наличии аудитор устанавливает причины ошибок и искажений и оценивает, окажут ли они существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности. Если возражение свидетельствует об искажении, то аудитор должен пересмотреть характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Оценка результатов полученных ответов

39. Аудитор должен оценить, насколько результаты полученных ответов с учетом результатов других проведенных аудиторских процедур обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении проверяемой предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. При такой оценке аудитор должен руководствоваться федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 16.

Получение внешних подтверждений до отчетной даты

40. Когда аудитор использует внешнее подтверждение информации по состоянию на дату, предшествующую отчетной дате, он должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что хозяйственные операции, осуществленные в оставшейся части отчетного периода после получения такого подтверждения, относящиеся к данной

предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, не были существенно искажены.

41. Когда уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценивается ниже высокого, аудитор может принять решение подтвердить остатки на счетах бухгалтерского учета на дату, предшествующую отчетной дате (например, если завершение аудита планируется вскоре после отчетной даты). Как и в отношении всех видов работ, осуществляемых до отчетной даты, аудитор в этом случае должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, касающиеся хозяйственных операций, осуществленных в оставшейся части отчетного периода.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 19. ОСОБЕННОСТИ ПЕРВОЙ ПРОВЕРКИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении проверки остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода в случаях, когда аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица проводится впервые или когда аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица за предыдущий период проводился другим аудитором. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности применяется также в случаях, когда аудитор выявил условные факты хозяйственной деятельности, существовавшие на начало отчетного периода.

2. В ходе первой проверки аудируемого лица (далее – первичный аудит) аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:

- а) остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность текущего отчетного периода;
- б) остатки по счетам бухгалтерского учета на конец предыдущего периода были правильно перенесены на начало текущего периода или изменены в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- в) учетная политика применяется последовательно либо изменения в учетной политике были должным образом отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в установленном порядке.

3. Остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода должны соответствовать данным финансовой (бухгалтерской) отчетности на начало отчетного периода, определяться исходя из соответствующих данных финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода и соответствующих им остатков по счетам бухгалтерского учета на конец предыдущего периода и отражать:

- а) результаты финансово-хозяйственных операций предыдущих отчетных периодов;
- б) учетную политику, применявшуюся в предыдущем отчетном периоде.

При первичном аудите аудитор не имеет в своем распоряжении аудиторских доказательств, подтверждающих остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, которые бы аудитор мог получить ранее.

Аудиторские процедуры при первой проверке аудируемого лица

4. Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств, которые аудитору необходимо получить в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, зависят от:

- а) учетной политики аудируемого лица;
- б) факта проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода и факта модификации аудиторского заключения;
- в) особенностей ведения бухгалтерского учета аудируемым лицом и вероятности искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего отчетного периода;
- г) существенности остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода для финансовой (бухгалтерской)

отчетности текущего отчетного периода.

5. Аудитор должен определить, отражают ли остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода надлежащую учетную политику, а также применялась ли учетная политика последовательно при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего отчетного периода. При наличии каких-либо изменений в учетной политике или вытекающих из таких изменений последствий аудитор должен определить, были ли указанные изменения должным образом отражены в бухгалтерском учете и адекватно раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

6. Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода проводился другим аудитором, то действующий аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, ознакомившись с рабочими документами другого аудитора. Действующий аудитор должен принимать во внимание профессиональную компетентность и независимость другого аудитора. Если аудиторское заключение другого аудитора было модифицировано, действующий аудитор должен уделить особое внимание в текущем периоде тем вопросам, которые послужили причиной существенных замечаний и аудиторских оговорок в предыдущем периоде.

7. При общении с другим аудитором действующий аудитор должен соблюдать Кодекс этики аудиторов России.

8. Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода не проводился или если аудитор не удовлетворен применением процедур, описанных в пункте 6 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, ему рекомендуется выполнить дополнительные процедуры, предусмотренные в пунктах 9 и 10 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности.

9. Некоторые аудиторские доказательства относительно текущих активов и обязательств аудируемого лица могут быть получены в ходе выполнения аудиторских процедур в отношении финансово-хозяйственных операций и документов текущего периода.

Например, в результате факта погашения (оплаты) в течение отчетного периода дебиторской (кредиторской) задолженности, существовавшей на начало отчетного периода, появляются аудиторские доказательства существования, прав и обязанностей, полноты и стоимостной оценки на начало отчетного периода.

При проверке материально-производственных запасов аудитору сложно определить их наличие на начало отчетного периода. В этом случае аудитору рекомендуется выполнить следующие дополнительные процедуры:

- а) наблюдение за проведением текущей инвентаризации материально-производственных запасов и отслеживание количественных изменений материально-производственных запасов в период с даты текущей инвентаризации к началу отчетного периода;
- б) проверка стоимостной оценки элементов материально-производственных запасов, существовавших на начало отчетного периода;
- в) проверка величины прибыли и правильности бухгалтерского учета затрат на отчетную дату.

В результате проведения перечисленных аудиторских процедур появляются достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

10. Для подтверждения долгосрочных активов и обязательств (основные средства, финансовые вложения и долгосрочная дебиторская задолженность) аудитору рекомендуется проверить учетные записи, на основе которых формируются остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода. В отдельных случаях аудитор может получить подтверждение остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода от третьих лиц (например, по долгосрочной дебиторской задолженности и долгосрочным финансовым вложениям). В остальных случаях аудитор должен провести дополнительные аудиторские процедуры.

Особенности аудиторского заключения при первой проверке аудируемого лица

11. Если в результате выполнения аудиторских процедур, включая изложенные выше, аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно достоверности остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Примерный текст фрагмента аудиторского заключения, включающего соответствующую оговорку, приведен в приложении к настоящему федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности.

12. Если остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода содержат искажения, которые могут оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода, аудитор должен проинформировать об этом руководство аудируемого лица и, получив разрешение указанного руководства, проинформировать предшествующего аудитора, если аудит ранее проводился. Если последствия искажений должным образом не отражены в бухгалтерском учете и не раскрыты в финансовой (бухгалтерской)

отчетности, аудитор должен в зависимости от конкретных обстоятельств выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

13. Если учетная политика текущего периода не применялась последовательно в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода и если последствия изменений учетной политики не были должным образом отражены в бухгалтерском учете и адекватно раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен в зависимости от конкретных обстоятельств выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

14. Если аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица за предыдущий период было модифицировано, аудитор должен рассмотреть влияние этого факта на финансовую (бухгалтерскую) отчетность текущего периода.

Если имело место ограничение объема аудита из-за невозможности определения остатка материально-производственных запасов на начало предыдущего периода, аудитор может не выражать мнение с оговоркой или не отказываться от выражения мнения по текущему периоду. Однако если модификация в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода все еще является уместной и существенной по отношению к финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода, то аудитор должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение за текущий период.

Приложение

к правилу (стандарту) № 19

ПРИМЕРНЫЙ ФРАГМЕНТ ЗАВЕРШАЮЩЕЙ ЧАСТИ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ, ВКЛЮЧАЮЩЕГО ОГОВОРКУ В СВЯЗИ С НЕУЧАСТИЕМ АУДИТОРА В ИНВЕНТАРИЗАЦИИ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Мы не наблюдали за проведением инвентаризации материально-производственных запасов, проведенной по состоянию на 31 декабря 20(XX) г., поскольку наше назначение в качестве аудиторов организации «УУУ» состоялось после указанной даты. Мы не смогли получить необходимых подтверждений количества материально-производственных запасов на указанную дату с помощью других аудиторских процедур.

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы имели возможность наблюдать за ходом инвентаризации

материально-производственных запасов и тем самым убедиться в достоверности остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях...

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 20. АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении применения аналитических процедур в ходе аудита.
2. Аудитор должен применять аналитические процедуры на стадии планирования и завершающей стадии аудита. Аналитические процедуры могут применяться также и на других стадиях аудита.

Сущность и цели аналитических процедур

3. При применении аналитических процедур в ходе аудита аудитор осуществляет анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица, а также изучает связь этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией или причины возможных отклонений от нее.
4. Аналитические процедуры включают в себя:
 - а) рассмотрение финансовой и другой информации об аудируемом лице в сравнении:
 - с сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
 - с ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица, например, сметами или прогнозами, а также предположениями аудитора;
 - с информацией об организациях, ведущих аналогичную деятельность (например, сравнение отношения выручки от продаж аудируемого лица к сумме дебиторской задолженности со средними отраслевыми показателями или с показателями других организаций сопоставимого размера в той же отрасли экономики);
 - б) рассмотрение взаимосвязей:
 - между элементами информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, исходя из опыта аудируемого лица;
 - между финансовой информацией и другой информацией (например, между расходами на оплату труда и численностью работников).

5. Аналитические процедуры могут быть осуществлены разными способами (простое сравнение, комплексный анализ с применением сложных статистических методов и др.). Аналитические процедуры проводят в отношении консолидированной финансовой отчетности, финансовой отчетности дочерних организаций, подразделений или сегментов и отдельных элементов финансовой информации. Выбор аудитором процедур, способов и уровня их применения является предметом профессионального суждения.

6. Аналитические процедуры используются:

- а) при планировании аудитором характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур;
- б) в качестве аудиторских процедур проверки по существу, когда их применение может быть более эффективным, чем проведение детальных тестов операций и остатков по счетам бухгалтерского учета с целью снижения риска необнаружения в отношении конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- в) в качестве общей обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности на завершающей стадии аудита.

Аналитические процедуры при планировании аудита

7. Аудитору рекомендуется применять аналитические процедуры при планировании аудита с целью понимания деятельности аудируемого лица и выявления областей возможного риска. Использование аналитических процедур может указать на особенности деятельности аудируемого лица, ранее неизвестные аудитору, и помочь ему при определении характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур.

8. В аналитических процедурах при планировании аудита рекомендуется использовать как финансовую, так и другую информацию (например, взаимосвязь между объемом продаж и общей площадью торговых помещений).

Аналитические процедуры как разновидность аудиторских процедур проверки по существу

9. Уверенность, с которой аудитор полагается на аудиторские процедуры проверки по существу в целях снижения риска необнаружения в отношении конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, может основываться на детальных тестах операций и остатков по счетам бухгалтерского учета, на аналитических процедурах или на их сочетании. Решение о том, какие аудиторские процедуры использовать для

достижения цели, поставленной аудитором, основывается на профессиональном суждении об ожидаемой эффективности имеющихся в его распоряжении аудиторских процедур для снижения риска необнаружения в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

10. Аудитору рекомендуется обратиться к компетентным работникам аудируемого лица с запросом о наличии и достоверности требуемой для применения аналитических процедур информации и о результатах таких процедур, если они были ранее самостоятельно проведены аудируемым лицом. Использование аналитических данных, подготовленных аудируемым лицом, может оказаться целесообразным при условии, что аудитор уверен в надлежащей подготовке этих данных.

11. Если аудитор намерен выполнить аналитические процедуры в качестве аудиторских процедур проверки по существу, ему необходимо учитывать:

- а) цели выполнения аналитических процедур, и степень, в которой он считает возможным полагаться на их результаты;
- б) особенности аудируемого лица и степень возможного разделения информации (например, аналитические процедуры могут дать лучшие результаты, если они применяются к финансовой информации по отдельным видам деятельности или к отдельным подразделениям, цехам, торговым помещениям аудируемого лица, чем к финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в целом);
- в) наличие информации финансового (сметы, прогнозы) и нефинансового (количество произведенных или проданных единиц продукции) характера;
- г) достоверность имеющейся информации (например, аудитору рекомендуется проверить, с достаточной ли тщательностью подготовлены работниками аудируемого лица сметные и прогнозные данные);
- д) уместность имеющейся информации (например, аудитору целесообразно понять, были ли сметы составлены на основе ожидаемых результатов или же при их подготовке сотрудники аудируемого лица исходили из поставленных руководством аудируемого лица целей);
- е) источник имеющейся информации (например, источники, не зависящие от аудируемого лица, обычно более надежны и дают более объективную информацию, чем внутренние источники);
- ж) сопоставимость имеющейся информации (например, может оказаться необходимым дополнить и детализировать данные по отрасли в целом, чтобы их можно было сравнить с данными аудируемого лица, производящего либо продающего специализированную продукцию);

з) знания, полученные аудитором во время предыдущих аудитов, а также понимание аудитором типичных проблем аудируемого лица, которые служили причиной для замечаний и внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аналитические процедуры как общая обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности

12. Аудитору следует применять аналитические процедуры ближе к завершению или непосредственно на завершающей стадии аудита при формулировании общего вывода о том, соответствует ли финансовая (бухгалтерская) отчетность в целом мнению о деятельности аудируемого лица, которое сложилось у аудитора. Выводы, сделанные по результатам таких процедур, должны подтвердить выводы, сделанные во время проверки отдельных статей финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также помочь аудитору сделать общий вывод о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность аудируемого лица подготовлена надлежащим образом.

Аудитор должен быть готов к тому, что по результатам применения аналитических процедур на завершающей стадии аудита могут быть выявлены вопросы, требующие проведения дополнительных аудиторских процедур.

Надежность аналитических процедур

13. Применение аналитических процедур основывается на допущении о том, что взаимосвязь между числовыми показателями существует и продолжает существовать постольку, поскольку отсутствуют доказательства противоположного. Наличие подобной взаимосвязи обеспечивает аудиторские доказательства относительно полноты, точности и достоверности данных, полученных в бухгалтерском учете. Степень, в которой аудитор может полагаться на результаты аналитических процедур, зависит от оценки аудитором риска того, что аналитические процедуры, основанные на прогнозных данных, могут указывать на отсутствие ошибки, тогда как в действительности проверяемая величина существенно искажена.

14. Степень доверия аудитора к результатам аналитических процедур зависит от:

а) существенности рассматриваемых счетов бухгалтерского учета и частей финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, если остатки по счетам материально-производственных запасов являются существенными, аудитору не следует полагаться только на аналитические процедуры при формулировании своих выводов,

однако аудитор может полагаться исключительно на аналитические процедуры в отношении отдельных статей доходов и расходов, если они являются несущественными по отдельности); б) других аудиторских процедур, направленных на достижение тех же целей (например, выполняемые при анализе перспективы погашения дебиторской задолженности аудиторские процедуры, в частности проверка последующих поступлений денежных средств, могут подтвердить выводы, сделанные в результате применения аналитических процедур в отношении распределения дебиторов по срокам оплаты);

в) точности, с которой могут предполагаться результаты аналитических процедур (например, аудитор при сравнении прибыли за текущий период с прибылью за предыдущий период обычно ожидает большего соответствия, чем при сравнении доли в себестоимости отдельных видов расходов, в частности затрат на научные исследования или затрат на рекламу);

г) оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля (например, если внутренний контроль за процедурой обработки заявок на продажу товаров недостаточен и, следовательно, риск средств внутреннего контроля высок, то более надежными при формировании выводов аудитора о дебиторской задолженности будут детальные тесты отдельных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета, а не аналитические процедуры).

15. Аудитор должен оценить и проверить надежность существующих средств внутреннего контроля (при их наличии) за подготовкой информации, используемой при аналитических процедурах. Если такие средства контроля можно считать действенными, аудитор будет больше уверен в надежности информации и в результатах аналитических процедур.

Средства внутреннего контроля за информацией нефинансового характера могут быть проверены вместе со средствами внутреннего контроля, связанными с ведением бухгалтерского учета. Например, средства контроля за обработкой счетов за отгруженную продукцию могут одновременно предусматривать средства контроля за отражением процесса отгрузки отдельных ее единиц или партий. В данном случае аудитор может проверить средства контроля за отражением процесса отгрузки продукции одновременно с проверкой средств контроля за обработкой счетов.

Действия аудитора при отклонении от ожидаемых закономерностей

16. Если аналитические процедуры выявили отклонение от ожидаемых закономерностей или взаимосвязи, противоречащее другой информации либо отличающееся от предполагаемых величин, аудитор должен исследовать такие расхождения и получить по ним объяснения руководства аудируемого лица и

соответствующие аудиторские доказательства.

17. Изучение необычных отклонений и взаимосвязей, как правило, начинается с запросов, представленных руководству аудируемого лица.

После получения ответов на запросы аудитор:

- а) предпринимает попытку подтвердить ответы руководства аудируемого лица, например, путем сравнения их с информацией, которой располагает аудитор, и прочими доказательствами, полученными в ходе аудита;
- б) рассматривает вопрос о необходимости применения других аудиторских процедур, основанных на результатах запросов, в случае если руководство аудируемого лица оказалось не в состоянии дать разумные объяснения или если объяснения не будут признаны аудитором убедительными.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 21. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении аудита оценочных значений, содержащихся в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Настоящее правило (стандарт) не применяется при проверке прогнозируемой или ожидаемой финансовой информации, но многие предусмотренные им процедуры могут использоваться для этой цели.
2. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие оценочные значения.
3. Оценочными значениями являются приблизительно

определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения, в том числе:

- а) оценочные резервы;
- б) амортизационные отчисления;
- в) начисленные доходы;
- г) отложенные налоговые активы и обязательства;
- д) резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности;
- е) убытки по договорам строительства, признанные до прекращения действия этих договоров.

4. Оценочные значения рассчитываются, как правило, в условиях неопределенности исхода событий, которые имели место в прошлом или с некоторой вероятностью произойдут в будущем, и требуют профессионального суждения. При наличии в финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочных значений возрастает риск ее существенных искажений.

Особенности расчета оценочных значений

5. Расчет оценочных значений в зависимости от специфики конкретного показателя может быть простым или сложным. При сложных расчетах могут потребоваться специальные знания и профессиональное суждение.

6. Оценочное значение может являться частью постоянно функционирующей системы бухгалтерского учета либо частью системы, функционирующей только в конце отчетного периода. Во многих случаях оценочные значения рассчитывают с помощью формул и коэффициентов, основанных на опыте аудируемого лица (например, стандартные нормы амортизационных отчислений для группы основных средств, стандартный процент дохода от продаж для расчета резерва предстоящих расходов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен срок службы). В подобных случаях руководству аудируемого лица следует периодически пересматривать формулы и коэффициенты, например путем переоценки оставшегося срока полезного использования активов или сравнения фактических результатов с оценкой и корректировки формулы в случае необходимости.

7. В случае если в результате неопределенности или отсутствия объективных данных невозможно рассчитать адекватные оценочные значения, аудитор решает, следует ли на этом основании модифицировать аудиторское заключение в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской

Аудиторские процедуры при аудите оценочных значений

8. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно того, является ли оценочное значение приемлемым в данных обстоятельствах и раскрыта ли, если это необходимо, надлежащим образом информация о данном оценочном значении. Доказательства, подтверждающие оценочное значение, как правило, труднее получить, и они реже могут однозначно трактоваться по сравнению с доказательствами, подтверждающими другие статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности.

9. Понимание процедур и методов, в том числе системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, используемой руководством аудируемого лица при расчете оценочных значений, важно для аудитора при планировании характера, временных рамок и объема аудиторских процедур.

10. При проверке оценочных значений аудитору рекомендуется:

- а) провести общую и детальную проверку процедур, используемых руководством аудируемого лица при расчете оценочного значения;
- б) использовать независимую оценку для сравнения с оценкой, проведенной руководством аудируемого лица;
- в) проверить последующие события, в том числе события после отчетной даты, чтобы подтвердить правильность сделанного расчета.

Общая и детальная проверка процедур, используемых руководством аудируемого лица

11. Действия аудитора, предпринимаемые при общей и детальной проверке процедур, используемых руководством аудируемого лица, включают в себя:

- а) оценку исходных данных и рассмотрение допущений, на которых основывается оценочное значение;
- б) арифметическую проверку расчетов;
- в) сравнение расчетов в отношении предыдущих периодов с фактическими результатами за эти периоды (если это возможно);
- г) рассмотрение процедур утверждения оценочных значений руководством аудируемого лица.

12. Аудитор должен определить, насколько точны, полны и уместны исходные данные, на которых основывается оценочное значение. В случае использования данных, полученных в бухгалтерском учете, они должны быть согласованы и не противоречить другим учетным данным.

Например, при подтверждении резерва предстоящих расходов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен срок службы, аудитор должен получить аудиторские доказательства того, что информация об объеме продукции, гарантийный срок которой не истек, на конец отчетного периода согласуется с учетными данными о продаже товаров.

13. Аудитор может также искать доказательства в информации, получаемой от третьих лиц. Например, при изучении расчетов финансовых последствий судебных процессов и исков аудитору целесообразно обратиться за информацией в организацию, оказывающую аудируемому лицу юридические услуги.

14. Аудитор должен определить, надлежащим ли образом проанализированы собранные данные и сделаны прогнозы, формирующие разумную основу для расчета оценочных значений. Например, основывается ли анализ сроков погашения дебиторской задолженности и предполагаемый период, когда определенный вид материально-производственных запасов будет в наличии, на прошлом опыте и использовании прогнозов.

15. Аудитор должен оценить, имеет ли аудируемое лицо надлежащее обоснование наиболее важных допущений, используемых при расчете оценочного значения. В некоторых случаях допущения основываются на государственных статистических данных, в том числе на предполагаемом уровне инфляции, процентных ставках, уровне занятости населения и ожидаемом росте рынка и др. В других случаях допущения относятся только к данному аудируемому лицу и основываются на внутренних источниках информации.

16. При оценке допущений, на которых основывается оценочное значение, аудитор должен рассмотреть, являются ли они:

а) разумными с учетом фактических результатов за предыдущие периоды;

б) последовательно применяемыми с допущениями, используемыми для расчета других оценочных значений;

в) согласованными с планами руководства аудируемого лица.

Аудитор должен обратить особое внимание на допущения, которые во многом зависят от изменения исходных данных и легко подвержены существенным искажениям.

17. При сложном расчете с использованием специальных методов аудитор может воспользоваться результатами работы экспертов.

18. Аудитор должен проверить правильность формул, используемых руководством аудируемого лица при расчете оценочных значений. Данная общая проверка основывается на знаниях аудитора по следующим вопросам:

а) финансовые результаты аудируемого лица за предыдущие периоды;

- б) практика, которой придерживаются другие хозяйствующие субъекты данной отрасли экономики;
 - в) планы руководства аудируемого лица, сообщенные аудитору.
19. Аудитор должен провести арифметическую проверку расчетов. Характер, временные рамки и объем аудиторских процедур такой проверки зависят от сложности расчетов оценочных значений, оценки аудитором надежности процедур и методов, используемых аудируемым лицом, а также существенности оценочных значений для финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.
20. Аудитору рекомендуется сравнить оценочные значения за предыдущие периоды с фактическими результатами за эти же периоды в целях:
- а) получения аудиторских доказательств в отношении общей надежности процедур оценки, используемых аудируемым лицом;
 - б) понимания необходимости корректировки формул расчета оценочных значений;
 - в) определения того, учитывались ли аудируемым лицом различия между фактическими результатами и предыдущими оценками, а также были ли сделаны надлежащие корректировки и раскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.
21. Существенные оценочные значения, как правило, проверяются и утверждаются руководством аудируемого лица. Аудитор должен проверить, было ли оценочное значение проверено и утверждено руководством соответствующего уровня, а также оформлен ли расчет с приложением надлежащих документов.

Использование независимой оценки

22. Аудитор может провести самостоятельно или получить от третьего лица независимую оценку и сравнить ее с оценочным значением, рассчитанным руководством аудируемого лица. При использовании независимой оценки аудитору следует убедиться в обоснованности исходных данных, рассмотреть необходимые допущения и провести проверку процедур расчета. Аудитору целесообразно сравнить оценочные значения за предыдущие периоды с фактическими результатами за эти периоды.

Проверка последующих событий

23. Операции и события, осуществленные и произошедшие по окончании отчетного периода, но до завершения аудита, могут предоставлять аудиторские доказательства относительно оценочных значений, рассчитанных руководством аудируемого лица. Общая проверка аудитором подобных операций и событий может снизить или устранить необходимость в проверке процедур,

используемых руководством аудируемого лица при расчете оценочного значения, либо необходимость в независимой оценке для анализа разумности оценочного значения.

Оценка результатов аудиторских процедур

24. Аудитор должен дать окончательную оценку разумности оценочных значений, основываясь на знании деятельности аудируемого лица и на том, согласуются ли оценки с другими аудиторскими доказательствами, полученными в ходе аудита.

25. Аудитор должен рассмотреть, принимаются ли аудируемым лицом во внимание какие-либо последующие операции или события, оказывающие влияние на исходные данные или допущения, которые используются при расчете оценочного значения.

26. Ввиду неопределенности, присущей оценочному значению, оценка расхождений может быть более сложной, чем в других областях аудита. При расхождении между аудиторской оценкой суммы, подтвержденной аудиторскими доказательствами, и оценочным значением, отраженным в финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен определить, существует ли необходимость корректировки финансовой (бухгалтерской) отчетности в связи с наличием такого расхождения. Если разница имеет разумный характер (например, ввиду того, что сумма в финансовой (бухгалтерской) отчетности не выходит за рамки допустимой ошибки), аудитору нет необходимости требовать корректировки. Если аудитор считает, что существующая разница не имеет разумного характера, он должен обратиться к руководству аудируемого лица с предложением пересмотреть оценочное значение. В случае отказа разницу следует считать искажением и рассматривать вместе с остальными искажениями при оценке того, существенны ли последствия таких искажений для финансовой (бухгалтерской) отчетности.

27. Аудитор должен также рассмотреть вопрос о том, не использует ли руководство аудируемого лица в отношении отдельных применяемых для расчета величин ненадлежащий подход, когда каждая из них по отдельности находится в приемлемом диапазоне, но в то же время намеренно используется завышенное или заниженное значение из такого диапазона с тем, чтобы после применения к расчетным процедурам совокупности исходных величин получить заведомо искаженный в желаемую сторону результат. В таких обстоятельствах аудитор должен оценить разумный характер оценочных значений не по отдельности, а в совокупности.

ПОЛУЧЕННОЙ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТА, РУКОВОДСТВУ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА И ПРЕДСТАВИТЕЛЯМ ЕГО СОБСТВЕННОСТИ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности (далее – информация), руководству аудируемого лица и представителям собственника этого лица. Настоящее федеральное правило (стандарт) не распространяется на сообщение аудитором информации каким-либо иным лицам.
2. Для целей настоящего правила (стандарта) информация представляет собой сведения, ставшие известными аудитору в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые, по мнению аудитора, являются важными для руководства и (или) представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и раскрытием информации в ней, результативностью и эффективностью хозяйственных операций и эффективным использованием ресурсов, а также соответствием деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам Российской Федерации. В настоящем федеральном правиле (стандарте) речь идет об информации по вопросам, которые привлекли внимание аудитора в результате аудита. Аудитор не обязан в ходе аудита разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом.
3. Аудитор должен сообщать информацию руководству и (или) представителям собственника аудируемого лица.
4. Для целей настоящего правила (стандарта) используются следующие определения:
«руководство аудируемого лица» – лица, отвечающие за повседневное руководство аудируемым лицом, а также осуществление хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, генеральный директор, главный бухгалтер и др.);
«представители собственника аудируемого лица» – лица или коллегиальные органы, которые осуществляют общий надзор и стратегическое руководство деятельностью аудируемого лица, а также в соответствии с учредительными документами могут контролировать текущую деятельность его руководства, в том числе назначать или освобождать от должности представителей

высшего руководства.

Надлежащие получатели информации

5. Аудитор должен установить надлежащих получателей информации из числа руководства и представителей собственника аудируемого лица.

6. Организационная структура и принципы корпоративного управления могут быть различными для разных аудируемых лиц. Это усложняет задачу определения круга лиц, которым аудитор сообщает информацию, представляющую интерес для управления аудируемым лицом. Аудитор с учетом требований пункта 4 настоящего правила (стандарта) основывается на собственном профессиональном суждении для определения тех лиц, которым должна сообщаться информация, принимая во внимание управленческую структуру аудируемого лица, обстоятельства аудиторского задания и особенности законодательства Российской Федерации. Аудитору следует учитывать права и обязанности соответствующих лиц.

Например, в аудируемых лицах, где имеется совет директоров и комитет по аудиту, надлежащими получателями информации могут быть как оба эти органа, так и один из них.

7. Если управленческая структура аудируемого лица четко не определена либо представители собственника не могут быть четко определены в соответствии с условиями задания или согласно законодательству Российской Федерации, то аудитор приходит к соглашению с аудируемым лицом в отношении того, кому должна сообщаться информация.

8. Во избежание недоразумений в договоре оказания аудиторских услуг может быть разъяснено, что аудитор будет сообщать только ту информацию, представляющую интерес для управления, на которую он обратит внимание в результате аудита, и что аудитор не обязан разрабатывать аудиторские процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом. В договоре оказания аудиторских услуг могут также:

- а) указываться форма, в которой будет сообщаться информация;
- б) определяться надлежащие получатели информации;
- в) определяться конкретные вопросы аудита, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, в отношении сообщения информации о которых была достигнута договоренность.

9. Сообщение информации будет более эффективно при налаживании конструктивных рабочих взаимоотношений между аудитором и руководством или представителями собственника

аудируемого лица. Данные взаимоотношения должны развиваться с учетом соблюдения требований профессиональной этики, независимости и объективности.

Информация, сообщаемая руководству аудируемого лица и представителям его собственника

10. Информация, сообщаемая аудитором руководству аудируемого лица и (или) представителям его собственника, как правило, отражает:

- а) общий подход аудитора к проведению аудита и его объему, обеспокоенность аудитора по поводу любых ограничений объема аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемого лица;
- б) выбор учетной политики или ее изменение руководством аудируемого лица, которое оказывает или может оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;
- в) возможное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица каких-либо существенных рисков и внешних факторов, которые должны быть раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, судебных разбирательств);
- г) предлагаемые аудитором существенные корректировки финансовой (бухгалтерской) отчетности, как осуществленные, так и не осуществленные аудируемым лицом;
- д) существенные неопределенности, касающиеся событий или условий, которые могут в значительной мере поставить под сомнение способность аудируемого лица продолжать непрерывно вести свою деятельность;
- е) разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут являться значимыми для финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица или аудиторского заключения. Сообщаемая в этой связи информация должна включать пояснения важности этого вопроса и сведения о том, был ли данный вопрос разрешен или нет;
- ж) предполагаемые модификации аудиторского заключения;
- з) другие вопросы, заслуживающие внимания представителей собственника (например, существенные недочеты в области внутреннего контроля, вопросы, касающиеся деловой репутации руководства аудируемого лица, а также случаи недобросовестных действий руководства);
- и) вопросы, освещение которых согласовано аудитором с аудируемым лицом в договоре оказания аудиторских услуг.

11. Аудитор должен сообщить представителям собственника о не

исправленных аудируемым лицом корректировках, предложенных аудитором в ходе аудита, признанных руководством аудируемого лица несущественными, по отдельности или в совокупности для финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.

12. Неосуществленные корректировки, о которых сообщается представителям собственника, не должны быть ниже выбранного значения уровня существенности.

13. Аудитор также должен проинформировать надлежащих получателей информации о том, что:

- а) сведения, сообщаемые аудитором, включают только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате аудита;
- б) аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не направлен на выявление всех вопросов, которые могут представлять интерес для управления аудируемым лицом.

Сроки сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника

14. Аудитор должен своевременно сообщать информацию таким образом, чтобы представители собственника и руководство аудируемого лица имели возможность оперативно принимать надлежащие меры.

15. В целях своевременного сообщения информации аудитор должен обсудить с представителями собственника и руководства аудируемого лица порядок, принципы и сроки сообщения такой информации.

16. В определенных случаях в связи с необходимостью решения срочного вопроса аудитор может сообщить о нем раньше, чем это было согласовано предварительно.

Формы сообщения информации надлежащим получателям

17. Аудитор может сообщать надлежащим получателям информацию в устной или письменной форме. На решение аудитора о том, сообщать ли информацию в устной или письменной форме, влияют:

- а) размер и сложная структура, организационно-правовая форма и техническое обеспечение аудируемого лица;
- б) характер, важность и особенности информации, полученной по результатам аудита, представляющей интерес для управления аудируемым лицом;
- в) существующие договоренности между аудитором и аудируемым лицом в отношении регулярных встреч или докладов;
- г) принятые аудитором формы взаимодействия с представителями собственника и руководства аудируемого лица.

18. Если информация, представляющая интерес для управления аудируемым лицом, сообщается в устной форме, аудитору следует документально отразить в рабочих документах эту информацию и реакцию на нее получателей информации. Такие документы могут иметь форму копий протоколов обсуждений, проводимых аудитором с представителями собственника и руководства аудируемого лица. В некоторых случаях в зависимости от характера, важности и особенностей информации целесообразно, чтобы аудитор получал от представителей собственника и руководства аудируемого лица письменные подтверждения в отношении любых устных сообщений по вопросам аудита, представляющих интерес для управления аудируемым лицом.

19. Как правило, аудитор предварительно обсуждает с руководством аудируемого лица вопросы аудита, представляющие интерес для аудируемого лица, за исключением тех вопросов, которые ставят под сомнение компетентность или деловую репутацию самого руководства. Предварительные обсуждения с руководством аудируемого лица имеют важное значение для прояснения фактов и вопросов, а также для того, чтобы дать возможность руководству аудируемого лица предоставить дополнительную информацию. Если руководство аудируемого лица соглашается самостоятельно (без участия аудитора) сообщить информацию, представляющую интерес для управления аудируемым лицом, представителям собственника, то аудитору может не потребоваться повторное сообщение данной информации при условии, что аудитор удовлетворен эффективностью и надлежащим характером сообщения такой информации.

20. Если аудитор считает, что необходимо модифицировать аудиторское заключение в соответствии с требованиями правила (стандарта) № 6, то любая иная письменная информация, направляемая аудитором руководству или представителям собственника аудируемого лица, не может рассматриваться в качестве надлежащей замены модифицированного аудиторского заключения.

21. Аудитор должен проанализировать, может ли какая-либо информация, полученная по результатам предыдущего аудита, иметь значение для достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего года. Если аудитор приходит к выводу, что такая информация представляет интерес для управления аудируемым лицом, он может принять решение повторно сообщить ее представителям собственника аудируемого лица.

Конфиденциальность

22. Аудитор обязан выполнять требования законодательства Российской Федерации и Кодекса этики аудиторов России в

отношении конфиденциальности информации, полученной по результатам аудита. В некоторых случаях потенциальные конфликты между этическими и правовыми обязательствами аудитора в отношении конфиденциальности и требованиями по предоставлению информации могут носить сложный характер. В данном случае аудитору целесообразно получить юридическую консультацию.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 23. ЗАЯВЛЕНИЯ И РАЗЪЯСНЕНИЯ РУКОВОДСТВА АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении использования заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств, процедур документального оформления заявлений и разъяснений руководства, а также действий аудитора при отказе руководства аудируемого лица предоставить надлежащие заявления и разъяснения.
2. До завершения аудита аудитор должен получить надлежащие заявления и разъяснения от руководства аудируемого лица.

Признание руководством аудируемого лица ответственности за финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица

3. Аудитор должен получить доказательства признания руководством аудируемого лица ответственности за достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и подписания данной финансовой (бухгалтерской) отчетности руководством аудируемого лица. Аудитор может получить данные доказательства, проанализировав решения соответствующего органа, осуществляющего общее руководство деятельностью аудируемого лица, официальные заявления, представленные руководством аудируемого лица в письменной форме, или заверенную соответствующими подписями финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Использование заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств

4. Аудитор должен получить письменные заявления и разъяснения (письмо-представление) от руководства аудируемого лица по вопросам, являющимся существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, если предполагается, что получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства другим путем не представляется возможным. Вероятность возникновения неправильного понимания аудитором позиции руководства аудируемого лица уменьшается, если устные заявления подтверждаются письменно. Примерный перечень

положений, которые могут быть включены в письмо-представление, направляемое руководством аудируемого лица аудитором, или в письмо, подготовленное аудитором и требующее письменного подтверждения руководством аудируемого лица, приведен в приложении к настоящему федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности.

5. Письменные заявления и разъяснения, запрашиваемые у руководства аудируемого лица, рекомендуется ограничить вопросами, которые по отдельности или в совокупности могут быть существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности. В отношении отдельных вопросов для аудитора может оказаться необходимым проинформировать руководство аудируемого лица о причинах, по которым он считает данные вопросы существенными.

6. В ходе аудита руководство аудируемого лица по своей инициативе или в ответ на конкретные запросы представляет аудитору большое количество заявлений и разъяснений. Если подобные заявления и разъяснения касаются вопросов, существенных для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен:

- а) получить аудиторские доказательства, подтверждающие данные заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, используя внутренние или внешние по отношению к аудируемому лицу источники информации;
- б) оценить, являются ли заявления и разъяснения руководства аудируемого лица разумными и соответствуют ли они остальным аудиторским доказательствам, в том числе заявлениям и разъяснениям руководства аудируемого лица по аналогичным или другим вопросам;
- в) определить компетентность и степень информированности лиц, предоставивших заявления и разъяснения по конкретным вопросам.

7. Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, как правило, не могут заменить другие аудиторские доказательства, доступные аудитору. Например, заявления руководства аудируемого лица относительно стоимости актива не могут заменить аудиторские доказательства стоимости актива, которые обычно используются аудитором для этих целей. Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства по вопросу, существенному для финансовой (бухгалтерской) отчетности, помимо таких доказательств, как заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, и можно ожидать, что такие доказательства существуют, то данную ситуацию надлежит рассматривать как ограничение объема аудита.

8. В определенных случаях заявления и разъяснения руководства аудируемого лица могут оказаться единственными существующими аудиторскими доказательствами (например, касающиеся не оформленных документально планов и намерений руководства аудируемого лица, в частности, намерения сохранить некоторые финансовые вложения в долгосрочной перспективе или планов реорганизации аудируемого лица).

9. Если заявления и разъяснения руководства аудируемого лица противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитор должен исследовать причины расхождений и в случае необходимости критически оценить надежность заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица по аналогичным или другим вопросам.

Документальное оформление заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица

10. Аудитор, как правило, включает в свои рабочие документы доказательства, подтверждающие факт получения им заявлений и разъяснений от руководства аудируемого лица, в форме краткого изложения бесед с руководством или материалов, предоставленных руководством аудируемого лица в письменной форме.

11. Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица в письменной форме являются более надежным аудиторским доказательством, чем заявления и разъяснения в устной форме. Они могут быть оформлены в виде:

- а) письма-представления руководства аудируемого лица;
- б) подготовленного аудитором письма, в котором излагается понимание аудитором позиции руководства аудируемого лица по определенному кругу вопросов, которое затем официально подтверждается этим руководством;
- в) документов, утверждающих итоги финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, экземпляра финансовой (бухгалтерской) отчетности, подписанного руководством аудируемого лица.

12. Запрашивая у руководства аудируемого лица письмо-представление, аудитор должен потребовать, чтобы оно было адресовано аудитору, а также подписано, датировано и

содержало необходимую информацию.

13. Письмо-представление, как правило, датируется руководством аудируемого лица той же датой, что и аудиторское заключение. Однако при определенных обстоятельствах специальное письмо с заявлениями и разъяснениями руководства аудируемого лица относительно конкретных операций или событий может быть получено как в ходе аудита, так и после даты аудиторского заключения (например, на дату открытого размещения ценных бумаг).

14. Письмо-представление, как правило, должно быть подписано теми руководителями аудируемого лица, которые несут основную ответственность за деятельность этого лица, в частности, за финансовую деятельность (например, генеральным директором, главным бухгалтером или финансовым директором аудируемого лица). В определенных обстоятельствах аудитору могут потребоваться письма-представления от других членов руководства аудируемого лица. Например, аудитор может посчитать необходимым получить официальное заявление относительно полноты представления протоколов всех собраний акционеров, заседаний совета директоров и иных органов управления аудируемого лица от сотрудника, ответственного за ведение данных протоколов.

Действия аудитора при отказе руководства аудируемого лица представить заявления и разъяснения

15. Если руководство аудируемого лица отказывается представить заявления и разъяснения, которые аудитор считает необходимыми, это считается ограничением объема аудита. В связи с таким отказом аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения. В подобных случаях аудитор должен также критически оценить надежность и достоверность других заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в ходе аудита, а также проанализировать, может ли отказ в представлении заявлений и разъяснений оказать какое-либо дополнительное влияние на аудиторское заключение.

Приложение

к правилу (стандарту) № 23

ОБРАЗЕЦ ПИСЬМА-ПРЕДСТАВЛЕНИЯ

Несмотря на то, что запрос аудитора о представлении заявлений и разъяснений руководства по различным вопросам может побудить руководство аудируемого лица обратить на них внимание и осветить эти вопросы более детально, аудитор должен знать об ограничениях, присущих заявлениям и разъяснениям руководства с точки зрения их использования в качестве аудиторских доказательств в соответствии с настоящим федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

(Бланк аудируемого лица)

_____ (указывается адресат-аудитор)

Настоящее письмо направляется в связи с проводимым Вами аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» с целью выражения мнения о том, отражает ли финансовая (бухгалтерская) отчетность достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации «YYY» на 31 декабря 20(XX) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г.

В соответствии с _____

(указать документ, определяющий полномочия руководителей)

мы признаем свою ответственность за достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.

На основании информации, которой мы располагаем, и понимания данных вопросов мы делаем следующие официальные заявления.

(Следует изложение заявлений и разъяснений, касающихся аудируемого лица. Ниже приведен примерный вариант, который может быть изменен в соответствии с конкретными обстоятельствами.)

1. Со стороны руководства организации «YYY» и ее работников, отвечающих за функционирование системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, не было допущено нарушений, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

2. Мы предоставили вам все бухгалтерские регистры и первичные документы, а также все протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров (иные материалы соответствующих органов управления других организаций), проведенные 15 марта 20(XX) г. и 30 сентября 20(XX) г. соответственно.
3. Мы подтверждаем полноту информации, предоставленной в отношении аффилированных с организацией «YYY» лиц.
4. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.
5. Организация «YYY» выполнила все договорные обязательства, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность в случае их нарушения. Кроме того, нами не были установлены какие-либо нарушения требований контролирующих органов, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность в случае их невыполнения.
6. Следующая информация была должным образом отражена в бухгалтерском учете и там, где это следует, адекватно раскрыта в финансовой (бухгалтерской) отчетности (перечислить).
7. Мы не имеем никаких планов или намерений, которые могут значительно изменить балансовую стоимость или классификацию активов и обязательств, отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности.
8. Мы не имеем никаких планов прекращения производства какой-либо продукции, а также не имеем других планов или намерений, которые могут привести к возникновению избыточного количества или устареванию материально-производственных запасов, отражение в учете стоимости материально-производственных запасов соответствует существующим требованиям.
9. Организация «YYY» имеет право собственности на все свои активы. Не существует права изъятия активов организации «YYY» за долги, кроме указанных в примечании А к финансовой (бухгалтерской) отчетности.
10. Мы отразили в учете или раскрыли в примечаниях все обязательства, как фактические, так и условные. В примечании Б к финансовой (бухгалтерской) отчетности отражены все гарантии, предоставленные нами третьим лицам.
11. За исключением данных, указанных в примечании В к финансовой (бухгалтерской) отчетности, не существует никаких событий, произошедших после отчетной даты, которые требуют корректировки или раскрытия в примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.
12. Иск организации «ZZZ» был удовлетворен путем выплаты общей суммы в размере XXX, что соответствующим образом отражено в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Не существует и не предвидится предъявления к организации «YYY» каких-либо других претензий, связанных с судебными разбирательствами.

_____ (дата)

Генеральный директор _____ (ф.и.о., подпись)

Главный бухгалтер _____ (ф.и.о., подпись)

**ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 24. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ФЕДЕРАЛЬНЫХ ПРАВИЛ
(СТАНДАРТОВ) АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ИМЕЮЩИХ ОТНОШЕНИЕ К УСЛУГАМ,
КОТОРЫЕ МОГУТ ПРЕДОСТАВЛЯТЬСЯ АУДИТОРСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ И
АУДИТОРАМИ**

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает основные принципы правил (стандартов), имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами.
2. Для целей настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности следующие термины означают:
«аудитор» – лицо, проводящее не только аудит, но и оказывающее сопутствующие аудиту услуги;
«хозяйствующий субъект» – лицо, которому оказываются данные услуги.

Основные принципы финансовой (бухгалтерской) отчетности

3. Финансовая (бухгалтерская) отчетность, как правило, составляется и представляется ежегодно и направляется для удовлетворения общих информационных нужд широкого круга пользователей. Многие пользователи полагаются на финансовую (бухгалтерскую) отчетность как на основной источник информации, поскольку они не наделены полномочиями получать дополнительную информацию, отвечающую их информационным потребностям. Финансовая (бухгалтерская) отчетность в Российской Федерации должна составляться в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим бухгалтерский учет и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Исходя из специфических требований представителей собственника конкретного хозяйствующего субъекта и вероятных пользователей финансовая (бухгалтерская) отчетность может также составляться в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, национальными стандартами или правилами ведения учета и составления отчетности других государств.

Основные принципы аудита и сопутствующих аудиту услуг

4. Аудит и сопутствующие аудиту услуги должны быть четко разграничены. К сопутствующим аудиту услугам, оказание которых регулируется федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, относятся:

- а) обзорные проверки;
- б) согласованные процедуры;
- в) компиляция финансовой информации.

5. Проведение аудита и обзорных проверок должно позволить аудитору обеспечить предполагаемым пользователям разумный и ограниченный уровни уверенности в достоверности финансовой информации. Проведение согласованных процедур и компиляции не предусматривает, что аудитор должен будет обеспечить такую уверенность.

6. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности не применяется к другим видам сопутствующих аудиту услуг, предоставляемых аудиторами, а именно: к услугам по налоговому консультированию, автоматизации бухгалтерского учета и внедрению информационных технологий, оценке стоимости имущества, оценке предприятий как имущественных комплексов, оценке предпринимательских рисков, проведению маркетинговых исследований, обучению специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью, проведению научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространению их результатов, постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета, составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерскому консультированию, анализу финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическому и финансовому консультированию, управленческому консультированию, правовому консультированию, представительству в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам, разработке и анализу инвестиционных проектов, а также составлению бизнес-планов. При оказании данных услуг аудиторами надлежит выполнять общие требования к их качеству.

Уровни уверенности, обеспечиваемой аудитором

7. В целях настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности уверенность рассматривается как убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, представленной стороной, составляющей отчетность, и предназначенной для использования предполагаемыми пользователями. Для обеспечения такой уверенности аудитор оценивает доказательства, собранные в результате проведенных процедур, и делает выводы об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Степень достигнутой убежденности и, следовательно, уровень уверенности, который может быть предоставлен, определяются на основе результатов выполненных процедур.

8. При проведении аудита аудитор обеспечивает разумный, но не абсолютный уровень уверенности в том, что информация, являющаяся предметом аудита, не содержит существенных искажений. В аудиторском заключении это выражается в форме позитивной разумной уверенности.

9. При проведении обзорной проверки аудитор обеспечивает ограниченный уровень

уверенности в том, что информация, подлежащая обзорной проверке, не содержит существенных искажений. В заключении по результатам обзорной проверки это выражается в форме негативной уверенности.

10. При проведении согласованных процедур аудитор предоставляет только отчет об отмеченных фактах без обеспечения уверенности. Вместо этого представителям хозяйствующего субъекта или пользователям отчета предоставляется возможность самим оценить проведенные процедуры и факты, приведенные в отчете, и сделать собственные выводы по данным работы аудитора.

11. При проведении компиляции финансовой информации пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия в работе аудитора, обладающего должной квалификацией в области ведения учета и составления отчетности, но в отчете аудитором не выражается никакой уверенности.

Аудит

12. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности предоставляет аудитору возможность выразить мнение о том, составлена ли данная финансовая (бухгалтерская) отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями. При выражении мнения аудитор использует фразу: «Отражает достоверно во всех существенных отношениях». Задания, обеспечивающие уверенность в достоверности финансовой или иной информации, составленной в соответствии с надлежащими критериями, направлены на достижение тех же целей.

13. При формировании аудиторского мнения аудитор собирает достаточные надлежащие аудиторские доказательства, необходимые для формулирования выводов, на которых будет основано его мнение.

14. Аудиторское мнение повышает достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности посредством выражения разумного, но не абсолютного уровня уверенности. При проведении аудита абсолютная уверенность недостижима из-за необходимости использования субъективного суждения, применения выборочного тестирования, существования ограничений, присущих любым системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также в связи с тем, что большинство доступных доказательств, подтверждающих определенный вывод, не носит исчерпывающего характера.

Сопутствующие аудиту услуги

15. Целью обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности является предоставление аудитору возможности определить на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, не привлекло ли внимание аудитора что-либо, что заставило бы его предположить, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями к ее составлению. Обзорная проверка финансовой или другой информации, составленной в соответствии с надлежащими критериями, проводится для тех же целей.

16. Обзорная проверка включает в себя в основном запросы и аналитические процедуры, направленные на общую проверку надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, за которые отвечает сторона, составляющая отчетность, и предназначенные для использования предполагаемыми пользователями. Несмотря на то что проведение обзорной проверки связано с применением аудиторских навыков, а также со сбором доказательств, оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, тестирование бухгалтерских записей и ответов на запросы посредством сбора подтверждающих доказательств, получаемых в ходе инспектирования, наблюдения, подтверждения и подсчета (то есть в ходе процедур, характерных для аудита), как правило, не предусматриваются.

17. Аудитор охватывает все существенные аспекты при проведении процедур обзорной проверки, при этом обнаружение возможных существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности менее вероятно по сравнению с аудитом и уровень уверенности, выраженный в заключении по обзорной проверке, ниже уровня, предоставляемого в аудиторском заключении.

18. В случае выполнения согласованных процедур аудитор нанимает для проведения процедур аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, хозяйствующим субъектом и третьими сторонами (например, организацией, являющейся собственником или потенциальным покупателем проверяемого хозяйствующего субъекта, кредитной организацией, рассматривающей надежность потенциального заемщика, и т. п.), а также для подготовки отчета об отмеченных фактах. Получатели отчета должны сформировать собственные выводы по данным работы аудитора. Отчет предоставляется только сторонам, договорившимся о выполнении данных процедур, поскольку другие стороны, не осведомленные о причинах проведения процедур, могут неверно истолковать их результаты.

19. В случае компиляции финансовой информации аудитор нанимается для использования специальных знаний по бухгалтерскому учету (в противоположность специальным знаниям и навыкам по аудиту) с целью сбора, классификации и обобщения финансовой информации. При этом, как правило, подробные данные сводятся в удобную и понятную форму и не требуется проверять предпосылки, лежащие в основе этой информации. Используемые процедуры не предназначены и не предполагают, что бухгалтер будет обеспечивать уверенность в отношении финансовой информации. Тем не менее пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия в работе высококвалифицированного специалиста, поскольку услуги предоставляются с должными профессиональной компетентностью и добросовестностью.

Сравнительная характеристика аудита и сопутствующих аудиту услуг представлена в приложении к настоящему федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности.

Ненадлежащее использование имени аудитора

20. Имя аудитора считается связанным с финансовой информацией, когда он прилагает к такой информации свой отчет или заключение или когда он дает согласие на использование своего имени в профессиональном контексте в связи с данной финансовой информацией. Если аудитор не является связанным в упомянутом смысле, он не несет ответственности перед третьими лицами. Если аудитору становится известно, что хозяйствующий субъект ненадлежащим образом связывает имя аудитора с финансовой информацией, аудитор вправе потребовать от руководства хозяйствующего субъекта прекратить использование имени аудитора. Аудитор может также предпринять иные шаги (например, проинформировать известных ему третьих лиц о ненадлежащем использовании своего имени либо обратиться за помощью к юристам).

*Приложение
к правилу (стандарту) № 24*

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА АУДИТА И СОПУТСТВУЮЩИХ АУДИТУ УСЛУГ

Услуга	Аудит	Сопутствующие аудиту услуги		
		обзорная проверка	согласованные процедуры	компиляция финансовой информации
Уровень уверенности, обеспечиваемый аудитором	разумная, но не абсолютная уверенность	ограниченная уверенность	уверенность не обеспечивается	уверенность не обеспечивается
Вид предоставляемого отчета (заключения)	позитивная уверенность по предположениям	негативная уверенность по предположениям	факты, отмеченные в результате процедур	указание на компилированную информацию

**ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 25. УЧЕТ ОСОБЕННОСТЕЙ
АУДИРУЕМОГО ЛИЦА, ФИНАНСОВУЮ (БУХГАЛТЕРСКУЮ)
ОТЧЕТНОСТЬ КОТОРОГО ПОДГОТАВЛИВАЕТ
СПЕЦИАЛИЗИРОВАННАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ**

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении действий аудиторской организации или индивидуального аудитора (далее именуются – аудитор) при проведении аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, которое пользуется для составления этой финансовой (бухгалтерской) отчетности услугами централизованной бухгалтерии специализированной организации или бухгалтера-специалиста (далее именуется – специализированная организация).
2. Аудитор определяет, какое влияние специализированная

организация оказывает на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица с целью правильного планирования аудита и разработки эффективного подхода к его проведению.

Вопросы, рассматриваемые аудитором аудируемого лица

3. Специализированная организация может установить и осуществлять такие общие подходы и конкретные процедуры, которые будут оказывать влияние на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица. Указанные подходы и процедуры физически и функционально отделены от аудируемого лица.

4. Если услуги, оказываемые специализированной организацией, ограничиваются фиксированием и обработкой хозяйственных операций, а аудируемое лицо сохраняет за собой право на авторизацию хозяйственных операций и составление отчетности, можно ожидать, что аудируемое лицо самостоятельно осуществляет достаточно эффективные подходы и процедуры внутри своей организации. Если специализированная организация сама проводит операции и составляет отчетность аудируемого лица, такое лицо может полагаться на подходы и процедуры специализированной организации.

5. В ходе изучения аудируемого лица и лиц, оказывающих ему услуги, аудитор должен определить значимость деятельности специализированной организации для аудируемого лица и аудита. С этой целью аудитору необходимо (если это уместно) рассмотреть:

- а) характер услуг, предоставляемых специализированной организацией;
- б) условия договора и особенности взаимоотношений между аудируемым лицом и специализированной организацией;
- в) уровень взаимодействия системы внутреннего контроля аудируемого лица с системами учета и контроля специализированной организации;
- г) средства внутреннего контроля аудируемого лица, имеющие отношение к деятельности специализированной организации (средства контроля за обработкой хозяйственных операций специализированной организацией и анализ аудируемым лицом рисков, связанных с использованием услуг специализированной организации, и способов минимизации таких рисков);
- д) возможности специализированной организации и ее финансовую стабильность, в том числе последствия возможной несостоятельности или прекращения ее деятельности в отношении аудируемого лица;

е) сведения о специализированной организации;
ж) сведения об используемых специализированной организацией средствах контроля, применяемых в компьютерных системах обработки данных.

6. Аудитор также рассматривает информацию, содержащуюся в аудиторских заключениях, подготовленных аудиторами специализированной организации, внутренними аудиторами или контролирующими органами, в качестве источника сведений о надежности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля специализированной организации.

Рассмотрение факторов, изложенных в пункте 5 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности и в настоящем пункте, может привести аудитора к выводу о том, что на оценку риска системы внутреннего контроля (с точки зрения вероятности появления существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности) не оказывают влияния средства контроля специализированной организации. В этом случае аудитор может в дальнейшей работе не учитывать положения настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности.

7. Если аудитор приходит к заключению о том, что деятельность специализированной организации является важной для аудируемого лица и представляет интерес для изучения в ходе аудита, аудитор получает в достаточной степени понимание деятельности аудируемого лица и лиц, оказывающих ему услуги, включая систему внутреннего контроля, с целью оценки риска появления существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности и планирования необходимых аудиторских процедур с учетом данного риска. Аудитор оценивает риск существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, а также конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для остатков по счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации.

8. Если уровень полученного понимания деятельности недостаточен, аудитору целесообразно обратиться к специализированной организации с просьбой о том, чтобы ее аудитор после получения письменного согласия руководства специализированной организации выполнил процедуры оценки рисков для получения необходимой информации, либо посетить специализированную организацию в целях получения этой информации. Аудитор, выразивший желание посетить специализированную организацию, может предложить аудируемому лицу обратиться к специализированной организации с просьбой о предоставлении аудитору доступа к необходимой информации.

9. Аудитор может достигнуть понимания системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, на которые оказывает влияние деятельность специализированной организации, если ознакомится с заключением, составленным аудитором специализированной организации. При оценке риска средств контроля в отношении предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, на которые оказывают влияние средства внутреннего контроля специализированной организации, аудитор может также использовать заключение аудитора специализированной организации. Если аудитор аудируемого лица использует заключение аудитора специализированной организации, ему необходимо привести справки относительно профессиональной компетентности последнего, опыта работы и членства в профессиональных аудиторских объединениях.

10. Аудитор получает аудиторские доказательства эффективности средств контроля, когда процедуры оценок риска аудитора предполагают такую эффективность средств контроля специализированной организации, а также когда процедуры проверки по существу не могут предоставить аудитору достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении конкретной предпосылки составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор может также посчитать необходимым получить аудиторские доказательства с помощью тестов средств контроля. Аудиторские доказательства эффективности средств контроля можно получить путем:

- а) тестирования средств контроля аудируемого лица за деятельностью специализированной организации;
- б) ознакомления с заключением аудитора специализированной организации, в котором выражено мнение об эффективности системы внутреннего контроля специализированной организации в отношении ее деятельности, имеющей значение для аудита;
- в) посещения специализированной организации и проведения тестов средств внутреннего контроля.

Заключение аудитора специализированной организации

11. В случае использования заключения аудитора специализированной организации аудитор аудируемого лица рассматривает характер и содержание такого заключения.

12. Как правило, существуют два типа заключения аудитора специализированной организации: заключение о структуре системы внутреннего контроля (первый тип) и заключение о структуре и надежности системы внутреннего контроля (второй тип).

13. Заключение первого типа содержит:

- а) описание системы внутреннего контроля специализированной

организации, как правило, составляемое руководством специализированной организации;

б) мнение аудитора специализированной организации, подтверждающее точность указанного описания, пригодность системы внутреннего контроля для достижения поставленных перед ней целей, наличие средств внутреннего контроля.

14. Заключение второго типа содержит:

а) описание системы внутреннего контроля специализированной организации, как правило, составляемое руководством специализированной организации;

б) мнение аудитора специализированной организации, подтверждающее точность указанного описания, пригодность системы внутреннего контроля для достижения поставленных перед ней целей, наличие средств внутреннего контроля, эффективность средств внутреннего контроля по результатам тестирования средств внутреннего контроля (в дополнение аудитор специализированной организации должен указать, какие тесты средств контроля проводились и какие результаты были получены).

15. Аудитору аудируемого лица следует проанализировать объем работ, выполненных аудитором специализированной организации, а также оценить пригодность и надлежащий характер заключений, составленных аудитором специализированной организации.

16. Несмотря на то что заключение первого типа может быть использовано аудитором для понимания системы внутреннего контроля, аудитор не использует такое заключение в качестве аудиторского доказательства эффективности средств контроля.

17. Заключение второго типа может быть использовано в качестве аудиторского доказательства эффективности средств контроля, поскольку в этом случае были проведены тесты средств контроля.

Если заключение второго типа используется в качестве доказательства, подтверждающего эффективность средств контроля, аудитор должен определить, имеют ли средства контроля, проверенные аудитором специализированной организации, отношение к хозяйственным операциям аудируемого лица, остаткам по счетам бухгалтерского учета, случаям раскрытия информации и связанным с ними предпосылкам составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также являются ли выполненные аудитором специализированной организации тесты средств контроля и их результаты адекватными. Аудитор принимает во внимание длительность периода, охватываемого тестами аудитора специализированной организации, а также время, прошедшее с момента выполнения этих тестов.

18. В отношении конкретных тестов средств контроля и результатов, имеющих отношение к аудиту, аудитору необходимо

проанализировать, насколько характер, временные рамки и объем таких тестов способствуют получению достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно эффективности системы внутреннего контроля с целью подтверждения сделанной аудитором аудируемого лица оценки риска наличия существенных искажений.

19. Аудитор специализированной организации может быть привлечен к выполнению аудиторских процедур по существу, которые используются аудитором аудируемого лица. Такие задания могут включать в себя выполнение процедур, согласованных аудируемым лицом и его аудитором, а также специализированной организацией и ее аудитором.

20. Если аудитор аудируемого лица использует заключение аудитора специализированной организации, в аудиторском заключении в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица он не ссылается на заключение аудитора специализированной организации.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 26. СОПОСТАВИМЫЕ ДАННЫЕ В ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении рассмотрения в ходе аудита сопоставимых данных в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

2. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности не применяется в отношении прочей информации, содержащейся в документах, входящих в состав проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассматриваемой в федеральном правиле (стандарте) № 27.

3. Сопоставимыми данными в финансовой (бухгалтерской) отчетности могут быть показатели, отражающие финансовое положение, результаты финансовой деятельности, движение денежных средств, иные сопоставимые показатели и сведения, подлежащие раскрытию в финансовой (бухгалтерской) отчетности более чем за один отчетный период. Сопоставимые данные могут быть представлены в виде:

а) соответствующих показателей за предшествующий период, являющихся частью финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период и предназначенных для изучения в сопоставлении с аналогичными показателями за текущий период; такие соответствующие показатели не являются завершенной финансовой (бухгалтерской) отчетностью, которую можно

рассматривать самостоятельно, но являются неотъемлемой частью финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период и должны рассматриваться только в связи с аналогичными показателями за текущий период;

б) сопоставимой финансовой (бухгалтерской) отчетности за предшествующий период, предназначенной для сопоставления с финансовой (бухгалтерской) отчетностью за текущий период и не являющейся составной частью финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период.

Соответствующие показатели

4. Аудиторская организация или индивидуальный аудитор (далее – аудитор) получает достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что соответствующие показатели были сформированы в соответствии с принципами и требованиями составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Объем аудиторских процедур, осуществляемых в отношении соответствующих показателей за предыдущий период, значительно меньше объема аудиторских процедур, осуществляемых в отношении показателей за текущий период и обычно ограничивается тем, что аудитор убеждается в правильности представления и классификации соответствующих показателей.

5. Аудитор определяет:

а) соответствует ли учетная политика в предыдущий период в отношении соответствующих показателей за предыдущий период учетной политике в текущий период либо были ли сделаны надлежащие корректировки для отражения последствий изменения учетной политики и (или) были ли изменения учетной политики надлежащим образом раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

б) согласуются ли представленные в текущей финансовой (бухгалтерской) отчетности для сопоставления соответствующие показатели за предыдущий период с численными значениями и прочим раскрытием информации, представленными в финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период, либо были ли сделаны надлежащие корректировки и (или) была ли информация надлежащим образом раскрыта.

6. Если финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущий период не была проаудирована или была проверена другим аудитором, аудитор оценивает, отвечают ли соответствующие показатели за предыдущий период условиям, изложенным в пункте 5 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, и отвечают ли они требованиям федерального правила (стандарта) № 19.

7. Если при проведении аудита за текущий период аудитору становится известно о возможном существенном искажении соответствующих показателей за предыдущий период, он выполняет дополнительные аудиторские процедуры.

8. Если сопоставимые данные представлены в виде соответствующих показателей за предыдущий период в финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период, в аудиторском заключении сопоставимые данные отдельно не рассматриваются (за исключением случаев, предусмотренных в пунктах 9, 10, 12 – 15 и в подпункте «б» пункта 11 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности), поскольку аудитор выражает в нем мнение о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период в целом, в том числе соответствующих показателей за предыдущий период.

9. Если аудиторское заключение за предыдущий период содержало мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение и ситуация, повлекшая модифицирование аудиторского заключения, не устранена, что приводит к модифицированию аудиторского заключения в отношении показателей за текущий период, аудиторское заключение должно быть модифицировано также в отношении соответствующих показателей за предыдущий период.

Если аудиторское заключение за предыдущий период содержало мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение и ситуация, повлекшая модифицирование аудиторского заключения, не устранена, что, однако, не приводит к модифицированию аудиторского заключения в отношении показателей за текущий период, аудиторское заключение должно быть модифицировано в отношении соответствующих показателей за предыдущий период.

10. Если аудиторское заключение за предыдущий период содержало мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение, но ситуация, повлекшая модифицирование аудиторского заключения, была устранена и надлежащим образом отражена в финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период, указание на модифицирование аудиторского заключения за прошлый период в аудиторском заключении за текущий период, как правило, не приводится. Однако если влияние указанной ситуации является существенным для текущего периода, аудитор может привлечь в аудиторском заключении за текущий период внимание к указанной ситуации.

11. При аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период аудитор может получить информацию о существенных искажениях, влияющих на финансовую (бухгалтерскую) отчетность за предыдущий период, по которой

было выдано безоговорочное (немодифицированное) аудиторское заключение. В этом случае аудитор учитывает требования федерального правила (стандарта) № 10, кроме того:

- а) если финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущий период была пересмотрена и опубликована заново с новым аудиторским заключением, аудитору необходимо получить разумную уверенность в том, что соответствующие показатели за предыдущий период согласуются с пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетностью;
- б) если финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущий период не пересматривалась и не была заново опубликована, а соответствующие показатели за предыдущий период не были заново скорректированы и представлены надлежащим образом и (или) не было сделано надлежащее раскрытие информации, аудитор должен составить модифицированное аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период, а причиной модифицирования будут соответствующие показатели за предыдущий период, включенные в такую финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

12. Когда в случае, указанном в пункте 11 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущий период не пересматривалась и новое аудиторское заключение не было выдано, но соответствующие показатели за предыдущий период были скорректированы и представлены заново надлежащим образом и (или) было сделано надлежащее раскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период, аудитор может модифицировать аудиторское заключение за текущий период посредством включения текста, привлекающего внимание к указанной ситуации, раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности. В связи с этим аудитор также принимает во внимание требования федерального правила (стандарта) № 10.

13. Если аудитор работает с аудируемым лицом первый год, а аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период проводил другой аудитор, в отношении соответствующих показателей за предыдущий период аудитор может сослаться в своем аудиторском заключении за текущий период на выданное другим аудитором аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период в части соответствующих показателей. Если аудитор решает сослаться на другого аудитора, его аудиторское заключение должно содержать указание на:

- а) то, что аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период проводил другой аудитор;
- б) форму мнения, выраженного в аудиторском заключении за

предыдущий период другим аудитором (если такое аудиторское заключение было модифицировано, необходимо указать причину модифицирования);

в) дату аудиторского заключения за предыдущий период.

14. Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период не проводился, аудитор указывает в аудиторском заключении за текущий период, что соответствующие показатели за предыдущий период не были проверены. Такое заявление не освобождает аудитора от выполнения надлежащих аудиторских процедур в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало текущего периода. В финансовой (бухгалтерской) отчетности должно быть указано, что аудит соответствующих показателей за предыдущий период не проводился.

15. Если аудитор впервые проводит аудит данного аудируемого лица и обнаруживает, что соответствующие показатели существенно искажены, он требует от руководства аудируемого лица их пересмотра. Если руководство аудируемого лица отказывается пересмотреть соответствующие показатели, аудитор надлежащим образом модифицирует аудиторское заключение.

Сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность

16. Аудитору необходимо получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность соответствует применимым принципам и требованиям составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор определяет:

а) соответствует ли учетная политика предыдущего периода в отношении сопоставимой отчетности учетной политике текущего периода, были ли сделаны надлежащие корректировки для отражения последствий изменения учетной политики и были ли изменения учетной политики надлежащим образом раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

б) согласуются ли представленные в текущей финансовой (бухгалтерской) отчетности сопоставимые данные за предыдущий период с показателями и другой информацией, представленными в финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период, либо были сделаны надлежащие корректировки и (или) информация была надлежащим образом раскрыта.

17. Если финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущий период не была предметом аудита или была проверена другим аудитором, то аудитор оценивает, отвечает ли сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность условиям, указанным в пункте 16 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, и следует требованиям федерального

правила (стандарта) № 19.

18. Если при проведении аудита за текущий период аудитору становится известно о возможном существенном искажении показателей за предыдущий период, он выполняет дополнительные аудиторские процедуры.

19. Если сопоставимые данные представлены в виде сопоставимой финансовой (бухгалтерской) отчетности, то аудитор должен подготовить аудиторское заключение, в котором отдельно рассматриваются сопоставимые данные, поскольку аудитор выражает мнение отдельно по финансовой (бухгалтерской) отчетности за каждый отчетный период. Поскольку аудиторское заключение по сопоставимой финансовой (бухгалтерской) отчетности составляется отдельно по каждому периоду, то аудитор может выразить мнение с оговоркой, отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения либо включить текст, привлекающий внимание, в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности за один или несколько периодов, выразив в то же время иное мнение в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности за другие периоды.

20. Если при составлении аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период в связи с аудитом за текущий период мнение о финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период отличается от ранее выраженного мнения, то аудитору необходимо раскрыть причину различия во мнениях посредством включения текста, привлекающего внимание к указанной ситуации. Данная ситуация может иметь место, если в ходе аудита за текущий период аудитору становится известно об обстоятельствах или событиях, которые существенно влияют на финансовую (бухгалтерскую) отчетность за предыдущий период.

21. Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период проведен другим аудитором, то:

а) предшествующий аудитор может выдать новое аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период, при этом аудитор, для которого аудиторское задание является первичным аудитом, выдает аудиторское заключение только за текущий период;

б) аудиторское заключение, составленное аудитором, для которого аудиторское задание является первичным аудитом, должно содержать:

сведения о том, что аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период был проведен другим аудитором;

дату аудиторского заключения другого аудитора;

форму мнения, выраженного в аудиторском заключении за предыдущий период другим аудитором (если такое аудиторское заключение было модифицировано, то необходимо указать

причину модифицирования).

22. При аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период аудитор, для которого аудиторское задание является первичным аудитом, может получить информацию о существенных искажениях, влияющих на финансовую (бухгалтерскую) отчетность за предыдущий период, по которой выдано безоговорочное (немодифицированное) аудиторское заключение.

В таком случае аудитор обсуждает данный вопрос с руководством аудируемого лица и после получения согласия руководства аудируемого лица обращается к другому аудитору с предложением о повторном рассмотрении финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период. Если другой аудитор соглашается выдать новое аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период, то аудитор действует в соответствии с требованиями, предусмотренными пунктом 21 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности.

Если другой аудитор не соглашается с пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетностью за предыдущий период или отказывается выдать новое аудиторское заключение по пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период, то во вводной части аудиторского заключения аудитор может указать на то, что другой аудитор подготовил аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период до ее пересмотра. Кроме того, если аудитор в ходе аудита текущего периода выполняет аудиторские процедуры, достаточные для того, чтобы убедиться в надлежащем характере корректировок финансовой (бухгалтерской) отчетности, то аудитор может включить следующий текст в свое аудиторское заключение: «Мы также проверили корректировки, приведенные в примечаниях X, которые были сделаны при повторном составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности за 20(XX) год. По нашему мнению, такие корректировки необходимы и были сделаны надлежащим образом.».

23. Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период не проводился, то аудитор указывает в аудиторском заключении за текущий период, что сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущий период не была проверена. Такое заявление не освобождает аудитора от выполнения надлежащих аудиторских процедур в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало текущего периода. В финансовой (бухгалтерской) отчетности должно быть четко указано, что аудит сопоставимой финансовой (бухгалтерской) отчетности не проводился.

24. Если аудитор, для которого аудиторское задание является первичным аудитом, обнаруживает, что показатели за предыдущий период, которые не были проверены, существенно искажены, он требует от руководства аудируемого лица их пересмотра. Если руководство аудируемого лица отказывается пересмотреть соответствующие показатели, аудитор должен надлежащим образом модифицировать аудиторское заключение.

Приложение

к правилу (стандарту) № 26

ПРИМЕРЫ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ

Пример А. Соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в абзаце первом пункта 9 федерального правила (стандарта) № 26

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «ХХХ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество «УУУ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и

убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за составление и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В результате проведенного аудита нами установлены следующие нарушения действующего порядка составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и ведения бухгалтерского учета. Как указано в пункте X пояснительной записки к финансовой (бухгалтерской) отчетности, в составе соответствующих статей не были учтены амортизационные отчисления по отдельным объектам основных средств. Данное обстоятельство является результатом решения, принятого руководством аудируемого лица в начале предыдущего года, что заставило нас выразить мнение с оговоркой в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности за тот год. На основе линейного метода начисления амортизации (при годовой норме амортизации в размере 5 процентов для зданий и 20 процентов для оборудования) балансовая стоимость основных средств должна быть уменьшена на сумму амортизационных отчислений в размере XXX рублей в 20(X1) году и XXX рублей в 20(X0) году, а убыток за год должен быть увеличен на XXX рублей в 20(X1) году и XXX рублей в 20(X0) году, непокрытый убыток должен быть увеличен на XXX рублей в 20(X1)

году и на XXX рублей в 20(X0) году.

По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части настоящего заключения, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(X1) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части составления финансовой (бухгалтерской) отчетности (и (или) указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку составления финансовой (бухгалтерской) отчетности).

«XX» месяц 20(X2) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись и должность).

Руководитель аудиторской проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора.

Пример Б. Соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в абзаце втором пункта 9 федерального правила (стандарта) № 26

**АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ
(БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «XXX».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество «YYY».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за составление и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Так как мы были привлечены в качестве аудиторов организации «YYY» в 20(X0) году, мы не могли наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на

начало отчетного периода за 20(X0) год или проверить их количество с помощью альтернативных процедур. Как следствие, мы не смогли определить, необходимо ли вносить корректировки в показатели финансовых результатов и нераспределенной прибыли за 20(X0) год. Наше аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности за период с 1 января по 31 декабря 20(X0) г. включительно было модифицировано соответствующим образом.

По нашему мнению, за исключением влияния на соответствующие показатели за 20(X0) год корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов по состоянию на начало этого периода, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(X1) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части составления финансовой (бухгалтерской) отчетности (и (или) указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку составления финансовой (бухгалтерской) отчетности).

«XX» месяц 20(X2) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора.

Пример В. Сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в пункте 19 федерального правила (стандарта) № 26

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «XXX».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество «YYY».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно и за период с 1 января по 31 декабря 20(X0) включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» за указанные периоды состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за составление и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности за указанные периоды несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности за указанные периоды и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета,

применяемых при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В результате проведенного аудита нами установлены следующие нарушения действующего порядка составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и ведения бухгалтерского учета. Как указано в пункте X пояснительной записки к финансовой (бухгалтерской) отчетности, в составе соответствующих статей не были учтены амортизационные отчисления по отдельным объектам основных средств. На основе линейного метода начисления амортизации (при годовой норме амортизации в размере 5 процентов для зданий и 20 процентов для оборудования) балансовая стоимость основных средств должна быть уменьшена на сумму амортизационных отчислений в размере XXX рублей в 20(X1) году и XXX рублей в 20(X0) году, а убыток за год должен быть увеличен на XXX рублей в 20(X1) году и XXX рублей в 20(X0) году, непокрытый убыток должен быть увеличен на XXX рублей в 20(X1) году и на XXX рублей в 20(X0) году.

По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части настоящего заключения, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(X1) г. и на 31 декабря 20(X0) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно и с 1 января по 31 декабря 20(X0) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части составления финансовой (бухгалтерской) отчетности (и (или) указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку составления финансовой (бухгалтерской) отчетности).

«XX» месяц 20(X2) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора.

**Пример Г. Соответствующие показатели: пример
аудиторского заключения, составляемого в случаях,
приведенных в пункте 13 федерального правила
(стандарта) № 26**

**АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ
(БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «ХХХ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество «УУУ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(Х1) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за составление и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(Х0) г. включительно была проверена другим аудитором, аудиторское заключение которого датировано 31 марта 20(Х1) г. и содержит безоговорочно

положительное мнение о данной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(X1) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части составления финансовой (бухгалтерской) отчетности (и (или) указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку составления финансовой (бухгалтерской) отчетности).
«ХХ» месяц 20(X2) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора.

Пример Д. Сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в подпункте «б» пункта 21 федерального правила (стандарта) № 26

**АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ
(БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «ХХХ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество «УУУ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(Х1) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за составление и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(Х0) г. включительно была проверена другим аудитором, аудиторское заключение которого датировано 31 марта 20(Х1) г. и содержит мнение с оговоркой по

причине разногласия относительно достаточности резерва сомнительных долгов.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Дебиторская задолженность остается непогашенной по состоянию на 31 декабря 20(X1) г., и в финансовой (бухгалтерской) отчетности не предусмотрен резерв на покрытие потенциальных убытков. Следовательно, резерв сомнительных долгов на 31 декабря 20(X1) г. и 20(X0) г. должен быть увеличен на XXX рублей, чистая прибыль за 20(X0) год – уменьшена на XXX рублей, а нераспределенная прибыль на 31 декабря 20(X1) г. и 20(X0) г. – уменьшена на XXX рублей.

По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(X1) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части составления финансовой (бухгалтерской) отчетности (и (или) указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку составления финансовой (бухгалтерской) отчетности).

«XX» месяц 20(X2) г.

Руководитель (иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись и должность).

Руководитель аудиторской проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 27. ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ В ДОКУМЕНТАХ, СОДЕРЖАЩИХ ПРОАУДИРОВАННУЮ ФИНАНСОВУЮ (БУХГАЛТЕРСКУЮ) ОТЧЕТНОСТЬ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования, касающиеся рассмотрения аудиторской организацией или индивидуальным аудитором (далее – аудитор) прочей информации, по которой аудитор может не составлять аудиторское заключение, но которая включена в документы, содержащие проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности применяется в отношении годового отчета, но оно может применяться и в отношении других документов, например используемых при

размещении ценных бумаг.

2. Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией для выявления в ней возможных существенных несоответствий с проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетностью.

3. Существенное несоответствие имеет место, когда прочая информация противоречит информации, содержащейся в проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности, что может вызвать сомнение относительно аудиторских выводов, сделанных на основе ранее полученных аудиторских доказательств, и, возможно, относительно оснований для мнения аудитора о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

4. Обычно аудируемое лицо публикует на ежегодной основе годовой отчет, включающий проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность вместе с аудиторским заключением по ней. В него также может быть включена прочая информация финансового и нефинансового характера (далее – прочая информация).

5. Примерами прочей информации являются отчет руководства или совета директоров о деятельности аудируемого лица, финансовый обзор или финансовые показатели, данные о занятости, планируемые капитальные расходы, аналитические коэффициенты, имена должностных лиц, а также выборочные квартальные данные.

6. В некоторых случаях аудитор имеет предусмотренные законодательством Российской Федерации или договором обязательства по представлению особого отчета (заключения) по прочей информации. В других случаях аудитор не имеет такого обязательства. Тем не менее аудитор должен рассмотреть прочую информацию при составлении аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности, так как достоверность проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности может быть поставлена под сомнение в результате наличия несоответствий между проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетностью и прочей информацией.

7. Если существует обязательство по составлению отчета (заключения) о прочей информации, то обязанности аудитора определяются характером задания, применимым в данном случае законодательством Российской Федерации и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Если обязанности аудитора включают обзорную проверку прочей информации, аудитор руководствуется требованиями соответствующих федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, касающихся заданий по обзорным проверкам.

Доступ к прочей информации

8. Для того чтобы аудитор мог ознакомиться с прочей информацией, содержащейся в годовом отчете, требуется своевременный доступ к подобной информации. Поэтому аудитор согласовывает с аудируемым лицом получение такой информации до даты выдачи аудиторского заключения. В определенных обстоятельствах не вся прочая информация может оказаться доступной до указанной даты. В подобных случаях аудитор должен следовать указаниям, изложенным в пунктах 19 – 22 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности.

Рассмотрение прочей информации

9. Цель и объем аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности определяются тем, что обязанности аудитора ограничены информацией, указанной в аудиторском заключении. Соответственно, аудитор может специально не определять, изложена ли прочая информация надлежащим образом.

Существенные несоответствия

10. При выявлении существенных несоответствий в процессе ознакомления с прочей информацией аудитору необходимо определить, нужно ли вносить поправки в проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность или в прочую информацию.

11. Если необходимо внести поправки в проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность, но аудируемое лицо отказывается их вносить, то аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

12. Если необходимо внести поправки в прочую информацию, но аудируемое лицо отказывается их вносить, аудитор принимает решение о необходимости включить в аудиторское заключение текст, привлекающий внимание к данной ситуации и описывающий выявленные существенные несоответствия, либо предпринять другие меры. Предпринятые меры, в частности отказ от выражения мнения или несогласие продолжать аудит, будут зависеть от особенностей ситуации, а также от характера и существенности несоответствия. Аудитор рассматривает вопрос о получении юридической консультации в отношении дальнейших действий.

Существенное искажение фактов

13. При ознакомлении с прочей информацией с целью выявления

существенных несоответствий аудитор может обнаружить явное существенное искажение фактов.

14. Для целей настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности существенное искажение фактов в прочей информации имеет место тогда, когда подобная информация, не имеющая отношения к содержанию проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности, изложена или представлена неверно.

15. Аудитор при обнаружении существенных искажений фактов в прочей информации должен обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица. Во время обсуждения указанного вопроса с руководством аудируемого лица аудитор может и не определить, насколько достоверны прочая информация и ответы руководства на запросы аудитора, поэтому он принимает решение о том, существуют ли значительные различия в суждениях или мнениях.

16. Аудитор, если по-прежнему полагает, что в прочей информации содержится явное существенное искажение фактов, рекомендует руководству аудируемого лица проконсультироваться с компетентной 3-й стороной, например с консультантом аудируемого лица по юридическим вопросам, и принимает во внимание полученные консультации.

17. Аудитор, если приходит к выводу о том, что в прочей информации содержится явное существенное искажение фактов, но руководство аудируемого лица отказывается устранить его, принимает дальнейшие соответствующие меры, которые включают уведомление представителей собственника аудируемого лица посредством составления документа, излагающего сомнения аудитора относительно прочей информации, и получение юридической консультации.

Доступность прочей информации после даты аудиторского заключения

18. Аудитор, не имея доступа ко всей прочей информации до даты составления аудиторского заключения, знакомится с ней при первой возможности, чтобы впоследствии выявить возможные существенные несоответствия.

19. При выявлении существенных несоответствий в процессе ознакомления с прочей информацией или обнаружении явных существенных искажений фактов аудитор определяет, есть ли необходимость в пересмотре проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности или прочей информации.

20. Если пересмотр проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности является надлежащим, то необходимо следовать требованиям федерального правила (стандарта) № 10.

21. Если необходим пересмотр прочей информации и руководство

аудируемого лица согласно на его проведение, аудитор выполняет необходимые аудиторские процедуры. Указанные аудиторские процедуры включают обзорную проверку действий, предпринимаемых руководством аудируемого лица с целью информирования о проведении пересмотра прочей информации лиц, получивших ранее опубликованную финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудиторское заключение по ней и прочую информацию.

22. В случае если пересмотр прочей информации необходим, а руководство отказывается от его проведения, аудитор принимает соответствующие дальнейшие меры, которые включают уведомление представителей собственника аудируемого лица посредством составления документа, излагающего сомнения аудитора относительно прочей информации, и получение юридической консультации.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 28. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ РАБОТЫ ДРУГОГО АУДИТОРА

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования для случаев, когда аудиторская организация или индивидуальный аудитор (далее – аудитор) при подготовке аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица использует результаты работы другого аудитора, который проверяет финансовую информацию, предоставленную одним или несколькими подразделениями и включенную в финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица.

Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности не применяется:

в случае, если два и более аудитора назначаются в качестве совместных аудиторов;

в отношениях аудитора с аудитором, проводившим аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица за предыдущий отчетный период;

в случае, если основной аудитор считает, что финансовая (бухгалтерская) отчетность подразделений является несущественной по отношению к финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Если отчетность нескольких подразделений, несущественная по отдельности, в совокупности является существенной, аудитор рассматривает необходимость применения процедур, предусмотренных настоящим федеральным правилом (стандартом)

аудиторской деятельности.

2. Основному аудитору при использовании результатов работы другого аудитора необходимо определить, как работа другого аудитора повлияет на проведение аудита.

3. Основной аудитор отвечает за подготовку аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в случае, если такая финансовая (бухгалтерская) отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким подразделениям, которые проверяются другим аудитором.

4. Другой аудитор не является основным и несет ответственность за подготовку аудиторского заключения по финансовой информации подразделения, включенной в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, проверяемую основным аудитором. Понятие «другой аудитор» включает аффилированных аудиторов по отношению к основному аудитору, а также аудиторов, не связанных с основным аудитором. Основной аудитор и другой аудитор не всегда являются участниками одного договора оказания аудиторских услуг.

5. Понятие «подразделение» – это подразделение, филиал, дочерняя организация или иная организация, чья финансовая (бухгалтерская) информация включается в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, проверяемую основным аудитором.

Назначение в качестве основного аудитора

6. Аудитор определяет, является ли его собственное участие в аудите достаточным для того, чтобы действовать в качестве основного аудитора. В связи с этим основной аудитор учитывает:

- а) существенность части финансовой (бухгалтерской) отчетности, проверяемой основным аудитором;
- б) знание основным аудитором особенностей деятельности подразделений;
- в) риск существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений, проверяемых другим аудитором;
- г) состав и объем дополнительных процедур, которые предписаны настоящим федеральным правилом (стандартом) в отношении подразделений, аудируемых другим аудитором, и результатом которых является значительное участие основного аудитора в таком аудите.

Процедуры, выполняемые основным аудитором

7. При планировании использования работы другого аудитора основной аудитор должен оценить профессиональную

компетентность другого аудитора в зависимости от конкретного поручения. Соответствующую информацию основной аудитор может получить, используя совместное членство в профессиональном аудиторском объединении, совместное участие в другой аудиторской организации, а также обращение к профессиональному аудиторскому объединению, в котором состоит другой аудитор. Эти источники можно при необходимости пополнить, используя опрос иных аудиторов, сотрудников кредитных организаций или получив информацию непосредственно от другого аудитора.

8. Основной аудитор выполняет процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что работа другого аудитора адекватна целям основного аудитора в зависимости от конкретного поручения.

9. Основной аудитор информирует другого аудитора:

а) о требованиях независимости как в отношении аудируемого лица, так и в отношении подразделения с получением письменного заявления, подтверждающего соблюдение подразделением этих требований;

б) об использовании результатов работы другого аудитора и аудиторского заключения. Кроме того, основной аудитор договаривается с другим аудитором о координации их работы на начальном этапе планирования аудита и сообщает другому аудитору об областях, требующих особого внимания, о процедурах выявления внутригрупповых операций, информацию о которых необходимо раскрыть, и графике проведения аудита;

в) о требованиях к ведению бухгалтерского учета, проведению аудита и составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности с получением письменного заявления, подтверждающего соблюдение этих требований.

10. Основной аудитор может:

обсудить с другим аудитором применяемые процедуры аудита; ознакомиться с письменным кратким изложением процедур, выполненных другим аудитором (в виде вопросника или контрольного перечня), или провести обзорную проверку его рабочих документов;

выполнить указанные процедуры при посещении другого аудитора. Характер, временные рамки и объем этих процедур будут зависеть от обстоятельств задания, а также знания основным аудитором профессиональной компетентности другого аудитора, которое можно расширить путем обзорной проверки результатов аудиторской работы, проведенной ранее другим аудитором.

11. Основной аудитор может прийти к заключению об отсутствии необходимости прибегать к процедурам, описанным в пункте 10 настоящего федерального правила (стандарта), поскольку получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства

того, что другой аудитор в своей работе придерживается приемлемой методики и процедур контроля качества работы. Например, основной и другой аудиторы, являясь аффилированными лицами, возможно, поддерживают длительные официальные отношения, предусматривающие процедуры, которые обеспечивают достаточные аудиторские доказательства при проведении периодических взаимных обзорных проверок, при тестировании политики управления и установленных процедур, а также при обзорных проверках рабочих документов по выборочным аудитам.

12. Основной аудитор принимает во внимание значимые факты, отмеченные другим аудитором.

13. Основной аудитор может счесть целесообразным обсуждение с другим аудитором и руководством подразделения отмеченных в ходе аудита фактов или других вопросов, влияющих на финансовую информацию подразделения. Он может также решить, что необходимо провести дополнительные тесты бухгалтерских записей или финансовой информации подразделения. Такие тесты могут выполняться основным аудитором или другим аудитором в зависимости от обстоятельств.

14. Основной аудитор указывает в рабочих документах аудита те подразделения, финансовая (бухгалтерская) информация которых была проверена другими аудиторами, их значимость для финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в целом, наименования (фамилии, имена и отчества, если другими аудиторами являются индивидуальные аудиторы) других аудиторов и любые выводы о том, что отчетность отдельных подразделений является несущественной. Основной аудитор также документально оформляет выполненные процедуры и полученные выводы. Следует, например, указать проверенные им рабочие документы другого аудитора и зафиксировать результаты проведенных с другим аудитором обсуждений. Однако основной аудитор может не документировать причины ограничения процедур при обстоятельствах, описанных в пункте 11 настоящего федерального правила (стандарта), при условии, что такие причины обобщены где-либо в другом месте в документации основного аудитора.

Сотрудничество между аудиторами

15. Другой аудитор, зная, в каком контексте основной аудитор будет использовать результаты его работы, сотрудничает с основным аудитором и сообщает основному аудитору о любых составляющих частях своей работы, которые не могут быть выполнены в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации и Кодекса этики аудиторов России.

Аналогично в соответствии с правовыми и профессиональными нормами другой аудитор должен быть информирован о любых вопросах, о которых стало известно основному аудитору и которые могут серьезно повлиять на работу другого аудитора.

Вопросы, требующие рассмотрения при составлении аудиторского заключения

16. Если основной аудитор приходит к выводу о том, что работу другого аудитора нельзя использовать, а сам основной аудитор не может выполнить достаточные дополнительные процедуры в отношении финансовой информации подразделений, проверенных другим аудитором, то основной аудитор выражает мнение с оговоркой или отказывается от выражения мнения, поскольку существует ограничение объема аудита.

17. Если другой аудитор выдает или намеревается выдать модифицированное аудиторское заключение, основной аудитор рассматривает, имеет ли причина модифицирования такой характер и значимость с точки зрения финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, по которой готовит аудиторское заключение основной аудитор, что необходимо модифицировать аудиторское заключение основного аудитора.

Разделение ответственности

18. Если основной аудитор формирует мнение о финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в целом только исключительно на основе аудиторских заключений другого аудитора по одному или нескольким подразделениям, то в его аудиторском заключении указывается этот факт, а также указывается значимость той части финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая была проверена другим аудитором. Если основной аудитор делает такие ссылки в аудиторском заключении, то аудиторские процедуры могут быть ограничены процедурами, изложенными в пунктах 7 и 9 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 29. РАССМОТРЕНИЕ РАБОТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования для внешних аудиторов

при рассмотрении работы службы внутреннего аудита. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности не применяется, если служба внутреннего аудита аудируемого лица оказывает помощь внешнему аудитору при выполнении процедур внешнего аудита. Процедуры, предусмотренные в настоящем федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности, должны применяться к сфере внутреннего аудита в той части, которая имеет отношение к аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности.

2. Внешний аудитор рассматривает деятельность службы внутреннего аудита и ее влияние на внешние аудиторские процедуры, если таковое существует.

3. Внутренний аудит – контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля.

4. В то время как внешний аудитор несет исключительную ответственность за выражение аудиторского мнения и за определение характера, временных рамок и объема внешних процедур аудита, некоторые результаты работы службы внутреннего аудита могут оказаться полезными для внешнего аудитора.

Объем и цели внутреннего аудита

5. Объем и цели внутреннего аудита в каждом случае различны и зависят от размера и структуры аудируемого лица и требований его руководства. Обычно функции службы внутреннего аудита включают один или несколько следующих элементов:

а) мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля (постановка необходимых систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля входит в обязанности руководства, и этому следует постоянно уделять соответствующее внимание, а на службу внутреннего аудита обычно возлагаются обязанности по проверке этих систем, мониторингу эффективности их функционирования, а также представлению рекомендаций по их усовершенствованию);

б) исследование финансовой и управленческой информации (включает обзорную проверку средств и способов, используемых для сбора, измерения, классификации этой информации и составления отчетности на ее основе, а также специфические запросы в отношении отдельных ее составляющих частей, включая детальное тестирование операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и других процедур);

в) контроль экономности, эффективности и результативности,

включая нефинансовые средства контроля аудируемого лица; г) контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Взаимоотношения между внутренним аудитом и внешним аудитором

6. Роль службы внутреннего аудита определяется руководством аудируемого лица.
7. Цели внутреннего аудита отличаются от целей внешнего аудитора, который назначается для представления независимого аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица. Цели службы внутреннего аудита меняются в зависимости от требований руководства. В свою очередь, основная цель внешнего аудитора – получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.
8. Тем не менее некоторые средства достижения целей внешних и внутренних аудиторов аналогичны, и отдельные направления деятельности службы внутреннего аудита могут оказаться полезными при определении характера, временных рамок и объема процедур внешнего аудита.
9. Служба внутреннего аудита является подразделением аудируемого лица. Деятельность службы внутреннего аудита независимо от степени ее самостоятельности и объективности не может достичь той степени независимости, которая требуется от внешнего аудитора при выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Внешний аудитор несет исключительную ответственность за выраженное аудиторское мнение, и эта ответственность не уменьшается при использовании результатов работы службы внутреннего аудита. Все суждения в отношении аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности выносятся внешним аудитором.

Понимание и предварительная оценка внутреннего аудита

10. Внешний аудитор получает достаточное понимание деятельности службы внутреннего аудита для того, чтобы установить и оценить риски существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также разработать и выполнить аудиторские процедуры.
11. При эффективном внутреннем аудите можно модифицировать характер и временные рамки, а также уменьшить объем аудиторских процедур, выполняемых внешним аудитором, но

нельзя полностью отменить их. Однако в некоторых случаях, рассмотрев деятельность службы внутреннего аудита, внешний аудитор может принять решение о том, что внутренний аудит не окажет никакого влияния на процедуры внешнего аудита.

12. Внешний аудитор должен предварительно оценить, насколько эффективны функции службы внутреннего аудита, если он собирается в дальнейшем полагаться на их эффективность, что повлияет на аудиторский риск и его оценку.

13. Предварительная оценка эффективности функций внутреннего аудита, данная внешним аудитором, влияет на суждение внешнего аудитора относительно того, каким образом использование результатов деятельности службы внутреннего аудита может повлиять на оценку рисков и изменить характер, временные рамки и объем дальнейших процедур внешнего аудита.

14. При достижении понимания и осуществлении оценки эффективности функций внутреннего аудита нужно учитывать следующие важные критерии:

а) организационный статус, то есть конкретный статус службы внутреннего аудита в структуре аудируемого лица и влияние этого статуса на способность такой службы быть объективной (в идеальной ситуации служба внутреннего аудита отчитывается перед высшим руководством аудируемого лица и освобождена от другой управленческой подотчетности; любые ограничения, налагаемые руководством на службу внутреннего аудита, должны быть тщательно изучены, в частности, внутренние аудиторы должны иметь возможность свободного общения с внешним аудитором);

б) объем функций, то есть характер и объем поручений, выполняемых службой внутреннего аудита (внешний аудитор также определяет, следует ли руководство аудируемого лица рекомендациям службы внутреннего аудита и как это подтверждается);

в) профессиональная компетентность (выполняется ли внутренний аудит лицами, имеющими адекватные профессиональные навыки и опыт, достаточные для работы в качестве внутренних аудиторов, например, внешний аудитор может проанализировать принципы и конкретные процедуры найма и обучения внутренних аудиторов, их опыт и профессиональный уровень);

г) должная профессиональная добросовестность (надлежащим ли образом внутренний аудит планируется, контролируется и оформляется документально, то есть должно быть рассмотрено наличие адекватных аудиторских пособий, рабочих программ и рабочих документов).

15. При планировании использования работы службы внутреннего аудита внешний аудитор рассматривает предварительный план внутреннего аудита на данный период и обсуждает его со службой внутреннего аудита на самом раннем этапе. Если работа службы внутреннего аудита является одним из факторов при определении характера, временных рамок и объема процедур внешнего аудита, то желательно предварительно согласовать сроки этой работы, объем аудиторского взаимодействия, уровень существенности и предлагаемые методы отбора проверяемой совокупности, документальное оформление выполненной работы, а также процедуры обзорной проверки и формы отчетности.

16. Взаимодействие со службой внутреннего аудита является более действенным, если встречи происходят через определенные интервалы времени в течение всего периода проведения внешнего аудита. Внешний аудитор должен быть информирован о соответствующих внутренних аудиторских отчетах (заключениях) и получить доступ к ним, а также должен быть информирован обо всех важных аспектах, о которых стало известно внутреннему аудитору и которые могут повлиять на работу внешнего аудитора. Подобным образом внешний аудитор обычно информирует внутреннего аудитора о любых важных вопросах, которые могут повлиять на работу внутреннего аудитора.

Оценка эффективности внутреннего аудита

17. При использовании конкретной работы службы внутреннего аудита внешний аудитор оценивает и выполняет тестирование эффективности этой работы для подтверждения ее адекватности целям внешнего аудитора.

18. Оценка конкретной работы службы внутреннего аудита включает рассмотрение адекватности объема работы и соответствующих программ, а также того, остается ли в силе предварительная оценка эффективности функций службы внутреннего аудита, основываясь на следующих вопросах:

а) выполняется ли работа лицами, имеющими соответствующее образование и опыт работы в качестве внутренних аудиторов, надлежащим ли образом контролируется и документально оформляется работа ассистентов внутреннего аудитора;

б) получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие разумные выводы;

в) являются ли сделанные выводы надлежащими в конкретных обстоятельствах и соответствуют ли подготовленные отчеты (заключения) результатам выполненной работы;

г) соответствующим ли образом раскрыта информация о любых исключениях или необычных фактах, выявленных при внутреннем

аудите.

19. Характер, временные рамки и объем выполняемых аудиторских процедур в отношении конкретной работы службы внутреннего аудита зависят от суждения внешнего аудитора о риске существования неправильного или ложного заявления относительно соответствующей области аудита, от оценки внутреннего аудита и оценки конкретной работы службы внутреннего аудита. Такие аудиторские процедуры могут включать исследование уже проверенных при внутреннем аудите областей, исследование других подобных областей и наблюдение за выполнением процедур внутреннего аудита.

20. Внешний аудитор документирует свои выводы относительно конкретной работы службы внутреннего аудита, которая была им оценена и в отношении которой им были выполнены аудиторские процедуры.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 30. ВЫПОЛНЕНИЕ СОГЛАСОВАННЫХ ПРОЦЕДУР В ОТНОШЕНИИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов сопутствующих услуг, устанавливает единые требования к оказанию сопутствующей аудиту услуги – выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации.
2. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности применяется при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации.
3. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности может применяться также при выполнении согласованных процедур в отношении нефинансовой информации

при условии, что:

а) аудиторская организация или индивидуальный аудитор (далее – аудитор) обладает адекватными знаниями по конкретному предмету;

б) существует определенный критерий достижения результатов.

4. Согласованные процедуры могут выполняться аудитором в отношении отдельных показателей финансовой информации (например, дебиторской или кредиторской задолженности, покупок у аффилированных лиц, объема продаж и прибыли подразделений лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг), одного из элементов финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, бухгалтерского баланса) или финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.

Цель выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации

5. Цель выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации заключается в проведении аудитором процедур аудиторского характера, которые были согласованы между аудитором, лицом, заключившим договор оказания сопутствующих аудиту услуг, и третьим лицом, а также в предоставлении отчета о фактах, отмеченных при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации.

6. Поскольку аудитор лишь предоставляет отчет, он не выражает мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации. Пользователи отчета сами дают оценку выполненным согласованным процедурам в отношении финансовой информации и фактам, указанным в отчете, а также делают собственные выводы, основанные на отчете.

7. Отчет предоставляется только тем сторонам, которые дали свое согласие на проведение указанных процедур, так как другие стороны, не знающие причин проведения этих процедур, могут неверно истолковать их результаты.

Общие принципы выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации

8. Этическими принципами, которыми руководствуется аудитор при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации, являются:

а) честность;

б) объективность;

в) профессиональная компетентность и добросовестность;

г) конфиденциальность;

д) профессиональное поведение;

е) следование регламентирующим указанную деятельность документам.

9. Независимость не является обязательным требованием при выполнении согласованных процедур. Однако условия или цели задания могут требовать соблюдения аудитором требований, касающихся его независимости. В случае если аудитор не является независимым, это должно быть указано в отчете.

10. Аудитор выполняет согласованные процедуры в отношении финансовой информации в соответствии с настоящим федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности и условиями задания.

Определение условий выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации

11. Аудитор убеждается в том, что лицо, заключившее договор оказания сопутствующих аудиту услуг, а также, как правило, другие стороны, которым будут предоставлены копии отчета, имеют четкое понимание в отношении согласованных процедур и условий их выполнения. При этом требуют согласования:

а) характер задания на выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации, включая тот факт, что выполняемые согласованные процедуры не будут являться аудитом или обзорной проверкой и что, следовательно, не будет выражено мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации;

б) цель выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации;

в) определение финансовой информации, в отношении которой будут выполняться согласованные процедуры;

г) характер, временные рамки и объем подлежащих выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации;

д) предполагаемая форма отчета;

е) ограничения в отношении распространения отчета (в случае, если это ограничение будет противоречить требованиям законодательства Российской Федерации, аудитор не должен принимать на себя обязательства по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации).

12. При определенных обстоятельствах (например, когда процедуры согласованы органами регулирования, представителями отрасли и представителями бухгалтерской профессии) аудитор может оказаться не в состоянии обсудить процедуры со всеми сторонами, которым будет представлен отчет. В этом случае аудитор может, например, обсудить проводимые

процедуры с представителями заинтересованных сторон, сделать обзор соответствующей переписки с этими сторонами или предоставить им проект отчета.

13. Аудитор планирует работу так, чтобы согласованные процедуры в отношении финансовой информации были выполнены эффективно.

14. Аудитор ведет документацию, которая является важной для предоставления доказательств в обоснование отчета, а также подтверждает, что согласованные процедуры были выполнены в соответствии с настоящим федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности и согласованными условиями.

Процедуры и доказательства

15. Аудитор выполняет согласованные процедуры в отношении финансовой информации и использует полученные доказательства в качестве основы для отчета.

16. Процедуры, используемые при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации, могут включать:

- а) запросы и анализ;
- б) пересчет, сравнение и другие действия по проверке точности записей;
- в) наблюдение;
- г) инспектирование;
- д) получение подтверждений.

17. В приложении к настоящему федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности приведен пример отчета, содержащего описание примерных процедур, которые могут проводиться при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации.

Подготовка отчета

18. Отчет должен содержать достаточно подробное описание цели выполненных согласованных процедур, дающее пользователю возможность понять характер и объем выполненной работы.

19. Отчет включает:

- а) наименование отчета;
- б) наименование (фамилию) аудитора и его адрес;
- в) наименование адресата (как правило, лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг);
- г) указание конкретной финансовой или нефинансовой информации, в отношении которой выполнялись согласованные процедуры;
- д) заявление о том, что выполненные процедуры были

- согласованы с получателем отчета;
- е) заявление о том, что работа была выполнена в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности, применимым к выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации;
 - ж) заявление (при необходимости) о том, что аудитор не является независимым по отношению к лицу, заключившему договор оказания сопутствующих аудиту услуг;
 - з) указание цели выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации;
 - и) перечень выполненных согласованных процедур в отношении финансовой информации;
 - к) описание отмеченных аудитором фактов (подробное описание ошибок и относящихся к ним замечаний);
 - л) заявление о том, что выполненные согласованные процедуры в отношении финансовой информации не являются аудитом или обзорной проверкой (поэтому в отчете не выражается мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации);
 - м) заявление о том, что если бы аудитор провел дополнительные процедуры, аудит или обзорную проверку, он мог бы обнаружить и другие проблемы, требующие раскрытия в отчете;
 - н) заявление о том, что распространение отчета ограничено сторонами, согласовавшими выполненные процедуры;
 - о) заявление (при необходимости) о том, что отчет имеет отношение только к определенным элементам, счетам, статьям или иной финансовой и нефинансовой информации и не распространяется в целом на финансовую (бухгалтерскую) отчетность лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг;
 - п) дату отчета;
 - р) подпись.

20. В приложении к настоящему федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности приведен пример отчета, составленного по результатам выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации.

Приложение

к правилу (стандарту) № 30

Пример отчета о фактах, отмеченных при выполнении согласованных процедур по проверке кредиторской задолженности

**ОТЧЕТ О ФАКТАХ, ОТМЕЧЕННЫХ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ
СОГЛАСОВАННЫХ ПРОЦЕДУР ПО ПРОВЕРКЕ КРЕДИТОРСКОЙ**

ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Представителям собственника (иным представителям лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг). Мы выполнили согласованные с Вами и указанные ниже процедуры в отношении кредиторской задолженности организации «YYY» по состоянию на (указать дату), указанной в прилагаемых реестрах (не показаны в настоящем примере). Наша работа была проведена в соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 30 и (перечислить федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, применимые к заданию о согласованных процедурах). Процедуры были выполнены исключительно с целью оказания Вам помощи в оценке достоверности кредиторской задолженности и заключались в следующем.

1. Мы провели проверку арифметической точности оборотной ведомости кредиторской задолженности по состоянию на (указать дату), подготовленной организацией «YYY», а также сравнили итоговую сумму с остатком по соответствующему счету в главной книге.
2. Мы провели сверку прилагаемого списка основных поставщиков (не показан в настоящем примере) и сумм задолженности перед соответствующими лицами по состоянию на (указать дату) с суммами, указанными в оборотной ведомости.
3. Мы получили подтверждения от поставщиков или послали запрос поставщикам для подтверждения задолженности по состоянию на (указать дату).
4. Мы сравнили полученные подтверждения с суммами, указанными в пункте 2 настоящего отчета. В отношении сумм, по которым были обнаружены расхождения, мы получили сверки расчетов с организацией «YYY». Для полученных выверок мы определили и включили в список неотраженные счета и платежные документы, сумма по каждому из которых превысила XXX рублей. Мы нашли и исследовали счета, полученные после отчетной даты, и установили, что они в действительности должны были быть включены в сверки.

Результатами нашей работы является следующее:

- а) в отношении пункта 1 настоящего отчета мы пришли к заключению, что итоговая сумма подсчитана правильно и согласуется;
- б) в отношении пункта 2 настоящего отчета мы пришли к заключению, что проверенные суммы согласуются;
- в) в отношении пункта 3 настоящего отчета мы пришли к заключению, что были учтены все счета поставщиков;
- г) в отношении пункта 4 настоящего отчета мы пришли к заключению, что указанные суммы либо согласуются, либо (в

случае наличия расхождений) организацией «УУУ» были подготовлены сверки, в которых надлежащим образом были указаны счета на сумму, превышающую ХХХ рублей, объясняющие такие расхождения, за исключением следующего: (подробное изложение замечаний).

Поскольку указанные процедуры не являются аудитом или обзорной проверкой, проведенными в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, мы не выражаем мнение о достоверности кредиторской задолженности по состоянию на (указать дату). Если бы мы провели дополнительные процедуры либо если бы мы провели аудит или обзорную проверку финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, мы, возможно, обнаружили бы другие вопросы, отчет по которым был бы Вам предоставлен.

Наш отчет предоставляется в целях, указанных в первом абзаце данного отчета, а также для Вашего сведения. Он не должен использоваться ни в каких других целях и не должен предоставляться никаким другим сторонам. Настоящий отчет касается только счетов и статей, указанных выше, и не распространяется на финансовую (бухгалтерскую) отчетность организации «УУУ» в целом.

«ХХ» месяц 20(ХХ) г.

Руководитель (иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись и должность).

Руководитель задания по выполнению согласованных процедур (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора.

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 31. КОМПИЛИЦИЯ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов сопутствующих услуг, устанавливает единые требования к оказанию сопутствующей аудиту услуги – компиляции финансовой информации.
2. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности применяется при компиляции финансовой информации, а также, насколько это возможно, при компиляции

нефинансовой информации при условии, что аудитор обладает адекватными знаниями по конкретному предмету.

Предоставление помощи лицу, заключившему договор оказания сопутствующих аудиту услуг, при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, при выборе учетной политики) не является компиляцией финансовой информации.

3. Для целей настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности и иных федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности используются следующие понятия:

а) компиляция финансовой информации – сбор, классификация и обобщение финансовой информации, а также возможная ее трансформация;

б) трансформация финансовой информации – преобразование форм финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленных в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, в иные формы финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Цель компиляции финансовой информации

4. Целью компиляции финансовой информации для аудитора является использование экспертных знаний в области бухгалтерского учета, а не экспертных знаний в области аудита, для сбора, классификации и обобщения финансовой информации. Обычно это предполагает приведение подробных сведений в удобную для понимания и управления форму без проверки предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, лежащих в основе этой информации. Выполняемые процедуры не предназначены для выражения мнения и не позволяют аудитору выразить мнение о достоверности финансовой информации. Однако пользователи компилированной финансовой информации получают некоторые преимущества от привлечения аудитора, поскольку услуги предоставляются с профессиональной компетентностью и добросовестностью.

5. Задание по компиляции финансовой информации обычно включает составление финансовой (бухгалтерской) отчетности (которая может являться полным набором финансовых отчетов или может таковым не являться), но может также включать сбор, классификацию и обобщение иной финансовой информации.

Общие принципы выполнения компиляции финансовой информации

6. Этическими принципами, которыми руководствуется аудитор

при компиляции финансовой информации, являются:

- а) честность;
- б) объективность;
- в) профессиональная компетентность и добросовестность;
- г) конфиденциальность;
- д) профессиональное поведение;
- е) следование регламентирующим указанную деятельность документам.

7. Независимость не является обязательным требованием при компиляции финансовой информации. Однако условия или цели задания могут требовать соблюдения аудитором требований, касающихся его независимости. В случае если аудитор не является независимым, это должно быть указано в отчете о компиляции финансовой информации.

8. Аудитор предоставляет отчет о выполнении компиляции финансовой информации.

Определение условий компиляции финансовой информации

9. Аудитор убеждается в том, что лица, заключившие договор оказания сопутствующих аудиту услуг, имеют четкое понимание в отношении целей компиляции финансовой информации. При этом требуют согласования:

- а) характер задания на компиляцию финансовой информации, включая тот факт, что не будут проведены ни аудит, ни обзорная проверка этой финансовой информации, и что, следовательно, аудитор не будет выражать уверенность в достоверности финансовой информации и финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- б) понимание того, что компиляция финансовой информации не гарантирует выявления ошибок и недобросовестных действий, например, присвоения активов;
- в) характер и объем информации, которая будет предоставлена аудитору для компиляции;
- г) понимание того, что руководство лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, является ответственным за точность и полноту предоставляемой аудитору информации для обеспечения точности и полноты компилированной финансовой информации;
- д) принципы бухгалтерского учета, на основе которых будет осуществлена компиляция финансовой информации, и тот факт, что в отчете о выполнении компиляции финансовой информации будут раскрыты эти принципы и все известные отступления от них;
- е) предполагаемое использование и распространение информации после ее компиляции;

ж) форма отчета о выполнении компиляции финансовой информации.

10. Аудитор планирует работу так, чтобы компиляция финансовой информации была выполнена эффективно.

11. Аудитор ведет документацию, которая будет подтверждать, что компиляция финансовой информации была выполнена в соответствии с настоящим федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности и согласованными условиями.

Процедуры

12. Аудитор получает общие знания о деятельности лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, применяемых принципах и практике бухгалтерского учета в сфере деятельности этого лица, а также о форме и содержании финансовой информации, которые являются уместными при указанных обстоятельствах.

13. Для компиляции финансовой информации аудитору необходимо общее понимание характера финансово-хозяйственных операций лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, порядка совершения операций и их отражения в бухгалтерском учете, принципов бухгалтерского учета, в соответствии с которыми должна быть предоставлена финансовая информация. Аудитор может получать сведения о сфере деятельности лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, как из предыдущего опыта работы с указанным лицом, так и от его сотрудников.

14. В обязанности аудитора, как правило, не входит выполнение следующих процедур:

- а) направление запросов руководству лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, с целью оценки надежности и полноты предоставленной информации;
- б) проведение оценки средств и системы внутреннего контроля;
- в) проверка полученных разъяснений и иная проверка.

15. Если аудитору становится известно, что информация, предоставленная руководством лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, неверна, неполна или не удовлетворяет иным требованиям, аудитор рассматривает вопрос о выполнении процедур, указанных в пункте 14 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, и запрашивает у руководства лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, дополнительную информацию. Если руководство отказывается предоставить дополнительную информацию, аудитор отказывается от выполнения задания, проинформировав при этом лицо, заключившее договор оказания

сопутствующих аудиту услуг, о причинах своего отказа.

16. Аудитор знакомится с компилированной финансовой информацией и определяет, соответствует ли она надлежащей форме и не содержит ли каких-либо очевидных существенных искажений. Возможны следующие искажения информации:

- а) ошибки в применении основных принципов составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- б) отсутствие случаев раскрытия информации об основных принципах составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также об отступлениях от них;
- в) отсутствие случаев раскрытия информации о любых иных важных вопросах, о которых аудитору стало известно.

17. Информация об основных принципах составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и любых известных отступлениях от них должна раскрываться в составе финансовой информации, при этом количественную оценку таких отступлений приводить не требуется.

18. Если аудитору становится известно о каких-либо существенных искажениях информации, он согласовывает надлежащие изменения с лицом, заключившим договор оказания сопутствующих аудиту услуг. Если такие изменения не были внесены и финансовая информация, по мнению аудитора, способна ввести пользователя в заблуждение, аудитор отказывается от выполнения задания.

19. Аудитор должен получить от руководства лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, подтверждение его ответственности за ненадлежащие подготовку и составление финансовой информации, а также подтверждение того, что финансовая информация была им утверждена. Указанное подтверждение может быть представлено в форме заявления руководства, касающегося точности и полноты исходных бухгалтерских данных, а также полноты раскрытия всей существенной и уместной информации, предоставленных аудитору. Права, обязанности и ответственность сторон закрепляются в договоре оказания сопутствующих аудиту услуг.

Подготовка отчета о выполнении компиляции финансовой информации

20. Отчет о выполнении компиляции финансовой информации должен содержать:

- а) наименование отчета;
- б) наименование (фамилию) аудитора и его адрес;
- в) наименование адресата;
- г) заявление о том, что работа была выполнена в соответствии с

федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности, применяемым к проведению компиляции финансовой информации;

д) заявление (при необходимости) о том, что аудитор не является независимым по отношению к лицу, заключившему договор оказания сопутствующих аудиту услуг;

е) указание финансовой информации со ссылкой на то, что она основана на информации, предоставленной руководством клиента;

ж) заявление о том, что руководство несет ответственность за финансовую информацию, компиляцию которой осуществил аудитор;

з) заявление о том, что при компиляции финансовой информации не были проведены ни аудит, ни обзорная проверка и что, следовательно, аудитором не выражается мнение о достоверности компилированной либо предоставленной ему финансовой информации;

и) при необходимости текст, привлекающий внимание к существенным отступлениям от установленных принципов составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

к) дату отчета;

л) подпись.

21. Примеры отчетов о проведении компиляции финансовой информации приведены в приложении к настоящему федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности.

22. На каждой странице финансовой информации, скомпилированной аудитором, либо на титульном листе должна быть надпись следующего или аналогичного содержания:

- а) «Без проведения аудита»;
- б) «Компилировано без проведения аудита или обзорной проверки»;
- в) «Смотри отчет о проведении компиляции финансовой информации».

Приложение

к правилу (стандарту) № 31

ПРИМЕРЫ ОТЧЕТОВ О КОМПИАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

1. Пример отчета о компиляции финансовой (бухгалтерской) отчетности:

«ОТЧЕТ О КОМПИАЦИИ ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Представителям собственника (иным представителям лица,

заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг). В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 31 на основании информации, предоставленной руководством организации «УУУ», мы осуществили компиляцию бухгалтерского баланса организации «УУУ» по состоянию на 31 декабря 20(ХХ) г., отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств за год, заканчивающийся этой датой.

Ответственность за эту финансовую (бухгалтерскую) отчетность несет руководство организации «УУУ». Мы не проводили аудит или обзорную проверку указанной отчетности и, следовательно, не выражаем мнения о ее достоверности.

«ХХ» месяц 20(ХХ) г.

Руководитель (иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись и должность).

Руководитель задания по компиляции финансовой информации (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора.».

2. Пример отчета о компиляции финансовой (бухгалтерской) отчетности с текстом, привлекающим внимание к существующим отступлениям от основных принципов составления финансовой (бухгалтерской) отчетности:

«ОТЧЕТ О КОМПИЛЯЦИИ ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Представителям собственника (или иным представителям лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг). В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 31 и (перечислить федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, применимые к проведению задания по компиляции финансовой информации) на основании информации, предоставленной руководством организации «УУУ», мы осуществили компиляцию бухгалтерского баланса организации «УУУ» по состоянию на 31 декабря 20(ХХ) г., отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств за год, заканчивающийся этой датой.

Ответственность за эту финансовую (бухгалтерскую) отчетность несет руководство организации «УУУ». Мы не проводили аудит или обзорную проверку указанной отчетности и, следовательно, не выражаем мнения о ее достоверности.

Мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пункте Х пояснительной записки к финансовой (бухгалтерской) отчетности, а именно на то, что руководством было принято решение не

отражать в составе внеоборотных активов стоимость основных средств, полученных в рамках договоров лизинга, в то время как договорами лизинга был предусмотрен учет основных средств на балансе лизингополучателя.

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись и должность).

Руководитель задания по компиляции финансовой информации (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора.»

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 32. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ АУДИТОРОМ РЕЗУЛЬТАТОВ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к использованию результатов работы эксперта в качестве аудиторских доказательств.
2. При использовании результатов работы эксперта аудиторская организация и (или) индивидуальный аудитор (далее – аудитор) должны получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что такая работа отвечает целям аудита.
3. Для целей федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности экспертом считается физическое лицо, обладающее специальными навыками, знаниями и опытом в определенной

области, отличной от области бухгалтерского учета и аудита, или юридическое лицо, осуществляющее деятельность в сфере, отличной от сферы оказания бухгалтерских и аудиторских услуг.

4. Специальное образование и опыт дают аудитору общее представление о различных вопросах ведения предпринимательской деятельности, однако аудитор не обязан обладать экспертными знаниями, которыми обладает лицо, получившее соответствующую подготовку или профессиональную квалификацию, например, для работы в качестве актуария или инженера.

5. Эксперт может быть (с учетом изложенного в пунктах 8 – 10 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности):

- а) привлечен аудируемым лицом по договору к участию в выполнении задания;
- б) привлечен аудитором по договору к участию в выполнении задания;
- в) сотрудником аудируемого лица;
- г) сотрудником аудитора.

Определение необходимости использования результатов работы эксперта

6. При ознакомлении с деятельностью аудируемого лица и выполнении дальнейших аудиторских процедур аудитору может потребоваться получить (с помощью аудируемого лица или самостоятельно) аудиторские доказательства в виде отчетов, мнений, оценок и заявлений эксперта. Такая потребность может возникнуть, например, при:

- а) оценке определенных видов внеоборотных активов, например, земли, зданий, сооружений, оборудования, предметов искусства;
- б) определении количественного содержания полезных компонентов в минеральном сырье или полезного срока эксплуатации сооружений и оборудования;
- в) определении финансовых показателей с помощью специальных приемов и методов (например, актуарная оценка);
- г) определении степени завершенности производства товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления (выполнения, оказания) которых составляет несколько отчетных периодов (носит долгосрочный характер);
- д) уяснении условий договоров, положений законодательных и иных нормативных правовых актов.

При изучении деятельности аудируемого лица аудитор также должен рассмотреть необходимость и целесообразность привлечения эксперта к обсуждению членами аудиторской группы

вопроса подверженности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица риску существенного искажения информации.

7. При определении необходимости использования результатов работы эксперта аудитор учитывает:

- а) знания и предыдущий опыт членов аудиторской группы в данной сфере;
- б) риск существенного искажения информации исходя из характера, сложности и существенности обстоятельств, подлежащих исследованию;
- в) ожидаемое количество и качество других аудиторских доказательств, которые предполагается получить.

Компетентность и объективность эксперта

8. Перед привлечением к работе эксперта аудитор на основе профессионального суждения должен оценить профессиональную компетентность этого эксперта, рассмотрев:

- а) наличие у эксперта профессионального аттестата, лицензии или его членство в соответствующей профессиональной саморегулируемой организации (членство эксперта в соответствующей профессиональной саморегулируемой организации, как правило, может являться дополнительным подтверждением профессиональной компетентности эксперта);
- б) опыт и репутацию эксперта в той области, аудиторские доказательства в которой аудитор предполагает получить.

9. Аудитор должен на основе профессионального суждения оценить объективность эксперта.

10. Риск того, что эксперт не сможет сохранить объективность, увеличивается, если он:

- а) является сотрудником аудируемого лица;
- б) связан с аудируемым лицом каким-либо иным образом, например, является финансово зависимым от него или имеет какие-либо инвестиции в аудируемое лицо.

Если аудитор не уверен в профессиональной компетентности или объективности эксперта, то он должен обсудить любые сомнения по данному вопросу с руководством аудиторской организации и определить, можно ли получить достаточный объем необходимых аудиторских доказательств по результатам работы эксперта.

Аудитору может потребоваться выполнить дополнительные аудиторские процедуры или получить аудиторские доказательства от другого эксперта с учетом факторов, указанных в пункте 7 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности.

Объем работы эксперта

11. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении того, что работа, выполненная экспертом, соответствует целям аудита. Такие аудиторские доказательства могут быть получены посредством установления для эксперта технического задания, как правило, в письменной форме. Такое техническое задание может касаться следующих вопросов:

- а) цели и объем работы эксперта;
 - б) общее описание задач, результаты решения которых, по мнению аудитора, должны быть отражены в отчете эксперта;
 - в) степень доступа эксперта к соответствующей информации и документам;
 - г) порядок взаимоотношений эксперта с аудируемым лицом;
 - д) конфиденциальность информации об аудируемом лице;
 - е) информация о допущениях и методах, которые могут быть использованы экспертом, и об их соответствии допущениям и методам, использованным в предыдущие отчетные периоды.
- При нечетком изложении ответов на вопросы, установленные в техническом задании, аудитору может потребоваться обратиться непосредственно к эксперту с целью получения соответствующих аудиторских доказательств.

Оценка результатов работы эксперта

12. Аудитор должен оценить результаты работы эксперта, представляемые в виде отчета в письменной форме, с точки зрения получения аудиторских доказательств в отношении предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Это предполагает оценку того, насколько верно отражена в финансовой (бухгалтерской) отчетности или подтверждает предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности суть сделанных экспертом выводов, а также рассмотрение следующих обстоятельств:

- а) использованный экспертом при выполнении работы источник информации (достоверность, полнота, актуальность данных, содержащихся в источнике);
- б) использованные допущения и методы, их соответствие допущениям и методам, использованным в предыдущие отчетные периоды;
- в) соответствие полученных экспертом результатов достигнутому аудитором общему пониманию деятельности аудируемого лица и результатам выполнения других аудиторских процедур.

13. Чтобы убедиться, что эксперт использовал соответствующий в данных обстоятельствах источник информации, аудитор

рассматривает необходимость выполнения следующих процедур:

- а) запрос относительно процедур, которые были выполнены экспертом с целью определения уместности и надежности источника информации;
- б) обзорная проверка или тестирование данных, использованных экспертом.

14. Эксперт определяет надлежащий характер и разумность использованных допущений и методов, порядок их применения. Аудитор не обладает соответствующими знаниями, поэтому не всегда может оспаривать допущения и методы, использованные экспертом. Тем не менее, основываясь на понимании деятельности аудируемого лица и результатах дальнейших аудиторских процедур, аудитор должен понять, являются ли использованные экспертом допущения и методы уместными и разумными.

15. Если результаты работы эксперта не предоставляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств или противоречат другим аудиторским доказательствам, то аудитор должен использовать любую из следующих возможностей:

- а) обсудить ситуацию с руководством аудируемого лица;
- б) обсудить соответствующие вопросы с экспертом;
- в) выполнить дополнительные аудиторские процедуры;
- г) привлечь другого эксперта;
- д) модифицировать аудиторское заключение.

Ссылка на результаты работы эксперта в аудиторском заключении

16. В безоговорочно положительном аудиторском заключении не должно быть ссылки на результаты работы эксперта. Такая ссылка может быть воспринята как оговорка или как разделение ответственности, что не предполагается.

17. Если в результате работы эксперта аудитор принимает решение выдать модифицированное аудиторское заключение, то при объяснении причины модификации в аудиторском заключении целесообразно сослаться на работу эксперта или описать ее (идентифицировав эксперта и указав степень его участия в выполнении аудиторского задания). В таком случае аудитору следует получить письменное разрешение эксперта на включение в аудиторское заключение указанной ссылки. Если в разрешении будет отказано, а аудитор считает, что ссылка обязательна, то аудитору следует получить юридические консультации для определения дальнейшего плана действий. После получения юридической консультации аудитор самостоятельно принимает на основе профессионального суждения соответствующее решение.

ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов сопутствующих услуг, устанавливает единые требования к оказанию сопутствующей аудиту услуги – обзорной проверке финансовой (бухгалтерской) отчетности (далее – обзорная проверка).

Поскольку обзорная проверка не является аудитом в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», в настоящем федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности аудиторская организация или индивидуальный аудитор (далее – аудитор), выполняющие такую проверку, именуются исполнителем, а юридическое лицо, в отношении которого выполняется такая проверка, хозяйствующим субъектом.

2. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности также применяется при обзорной проверке иной информации.

3. Цель обзорной проверки установлена пунктом 15 федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 24.

Общие принципы выполнения обзорной проверки

4. При выполнении обзорной проверки исполнитель руководствуется этическими принципами, предусмотренными федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 1.

5. Исполнитель должен планировать и выполнять обзорную проверку с позиции профессионального скептицизма, осознавая, что могут существовать обстоятельства, способные вызвать существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности.

6. С целью выражения негативной уверенности в заключении по результатам обзорной проверки исполнитель должен получить достаточные надлежащие доказательства (прежде всего посредством запросов и аналитических процедур, позволяющих сделать соответствующие выводы).

7. Обзорная проверка представляет собой совокупность обзорных процедур, проведение которых целесообразно при данных обстоятельствах для достижения цели, установленной настоящим федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности. Процедуры, необходимые при проведении обзорной проверки, определяются исполнителем с учетом требований законодательства Российской Федерации, настоящего

федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, других федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, нормативных правовых актов Министерства финансов Российской Федерации и с учетом условий договора оказания услуг по обзорной проверке.

8. При проведении обзорной проверки исполнитель обеспечивает ограниченный уровень уверенности в том, что информация, подлежащая обзорной проверке, не содержит существенных искажений.

В заключении по результатам обзорной проверки это выражается в форме заявления исполнителя о том, что его внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы ему основания полагать, что финансовая (бухгалтерская) отчетность хозяйствующего субъекта не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение хозяйствующего субъекта на конец отчетного года и результаты его финансово-хозяйственной деятельности за отчетный год (негативная уверенность).

Условия проведения обзорной проверки

9. Исполнитель и хозяйствующий субъект должны согласовать условия обзорной проверки и отразить их в договоре оказания услуг по обзорной проверке.

10. Условия обзорной проверки должны включать:

- а) цель предоставляемой услуги согласно пункту 3 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности;
- б) ответственность руководства хозяйствующего субъекта за финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- в) объем обзорной проверки, включая ссылку на настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности;
- г) обеспечение хозяйствующим субъектом доступа исполнителя ко всем учетным данным, документации и другой информации, требующимся при проведении обзорной проверки;
- д) предполагаемую форму заключения по результатам обзорной проверки;
- е) указание на то, что обзорную проверку не следует рассматривать в качестве способа выявления ошибок, незаконных действий или других нарушений (например, недобросовестных действий или растрат, которые могли иметь место);
- ж) указание на то, что при оказании данной услуги не будет проводиться аудит, а в заключении по результатам обзорной проверки не будет содержаться мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- з) иные условия (при необходимости).

11. Исполнитель должен составить план проведения обзорной проверки.
12. При планировании обзорной проверки исполнитель должен получить представление о деятельности хозяйствующего субъекта, включая его организационную структуру, систему бухгалтерского учета, характер хозяйственных операций, активов, обязательств, доходов и расходов.
13. Исполнитель должен иметь представление обо всех вопросах, имеющих отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности хозяйствующего субъекта, в том числе знать способы производства (включая технологические процессы) и продажи продукции, выпускаемой хозяйствующим субъектом, местонахождение производственных объектов, аффилированных лиц хозяйствующего субъекта. Это представление требуется исполнителю для того, чтобы он мог составить необходимые запросы и разработать надлежащие процедуры, а также проанализировать ответы на запросы и прочую полученную информацию.
14. При использовании исполнителем результатов работы, выполненной другим исполнителем или экспертом, первый исполнитель должен удостовериться в том, что такая работа соответствует цели обзорной проверки.
15. Исполнитель ведет документацию, которая является важной для предоставления доказательств в обоснование заключения по результатам обзорной проверки. Данная документация должна подтверждать, что обзорная проверка была проведена в соответствии с настоящим федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

Процедуры и доказательства

16. Исполнитель должен основываться на профессиональном суждении при определении характера, временных рамок и объема процедур обзорной проверки. При этом исполнитель должен исходить из:
 - а) знаний, полученных в ходе аудита или обзорных проверок за предыдущие периоды, если такие обзорные проверки или аудит проводились данным исполнителем;
 - б) понимания деятельности хозяйствующего субъекта, в том числе знания особенностей учетной политики, применяемой в отрасли экономики, в которой хозяйствующий субъект осуществляет свою деятельность;
 - в) характера информационной системы бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта;
 - г) степени влияния мнения руководства хозяйствующего субъекта

на тот или иной вопрос и показатель бухгалтерской отчетности;
д) существенности хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета.

17. Исполнитель должен руководствоваться теми же методами при определении существенности хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета, что и в случае выражения аудитором мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Несмотря на то, что при обзорной проверке существует более высокий риск необнаружения искажений, чем при аудите, оценка существенности выполняется на основании информации, в отношении которой исполнитель выдает заключение по результатам обзорной проверки.

18. Процедуры, используемые при проведении обзорной проверки, могут включать:

- а) получение исполнителем представления о деятельности хозяйствующего субъекта и отрасли экономики, в которой хозяйствующий субъект осуществляет свою деятельность;
- б) запросы в отношении учетной политики хозяйствующего субъекта;
- в) запросы в отношении порядка отражения в учете, классификации и обобщения операций, группировки информации для отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее раскрытия;
- г) запросы в отношении всех существенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- д) аналитические процедуры, разработанные с целью выявления соотношений и отдельных статей, которые представляются необычными. При выполнении данных процедур исполнитель должен особо рассмотреть обстоятельства, обусловившие необходимость внесения корректировок в информацию предыдущих периодов. Данные процедуры включают сравнение финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего и предыдущих периодов, сравнение финансовой (бухгалтерской) отчетности с предполагаемыми результатами и финансовым состоянием, изучение соотношений различных показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые должны соответствовать прогнозируемым показателям, характерным для данного хозяйствующего субъекта и (или) для отрасли в целом;
- е) запросы в отношении решений, принятых на общих собраниях акционеров (участников), заседаниях совета директоров (наблюдательного совета), и прочих решений, которые могли оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- ж) изучение финансовой (бухгалтерской) отчетности с учетом ставшей известной исполнителю информации о соответствии финансовой (бухгалтерской) отчетности правилам ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской)

отчетности;

з) получение заключений других аудиторов или исполнителей, которые проводили соответственно аудит или обзорную проверку финансовой информации, представленной одним или несколькими компонентами и включенной в финансовую (бухгалтерскую) отчетность хозяйствующего субъекта;

и) запросы сотрудникам хозяйствующего субъекта, которые отвечают за составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, в отношении, например, того, все ли операции были отражены в учете, составлена ли финансовая (бухгалтерская) отчетность в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, имели ли место изменения в деятельности хозяйствующего субъекта или в его учетной политике, в чем они заключались, а также запросы по вопросам, возникшим в ходе обзорной проверки, и получение в случае необходимости от руководства хозяйствующего субъекта заявлений и разъяснений в письменной форме.

Примерный перечень процедур, которые могут быть проведены в ходе обзорной проверки, приведен в приложении № 1.

19. Исполнитель должен запросить информацию о наличии любых событий, произошедших после даты составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность или раскрытия в ней какой-либо информации. Обязанностью исполнителя не является выполнение специальных процедур, целью которых было бы выявление событий, имевших место после даты выдачи заключения по результатам обзорной проверки.

20. Если у исполнителя есть основания полагать, что информация, являющаяся предметом обзорной проверки, может быть существенно искажена, он должен выполнить дополнительные или расширенные процедуры, необходимые для выражения негативной уверенности или для подтверждения того, что необходимо выдать модифицированное заключение по результатам обзорной проверки.

Подготовка заключения по результатам обзорной проверки

21. Заключение по результатам обзорной проверки должно содержать четкое выражение негативной уверенности.

Исполнителю необходимо проверить и оценить выводы, сделанные на основании полученных доказательств, послуживших основой для выражения негативной уверенности.

22. На основании проведенной работы исполнитель должен определить, свидетельствует ли какая-либо информация, полученная в ходе обзорной проверки, о том, что финансовая

(бухгалтерская) отчетность не дает достоверного представления о положении дел хозяйствующего субъекта в соответствии с применимыми правилами ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

23. Заключение по результатам обзорной проверки включает:

- а) наименование заключения;
- б) наименование адресата;
- в) сведения об исполнителе обзорной проверки – организационно– правовая форма и наименование, место нахождения (для аудиторской организации), фамилия, имя, отчество лица и указание на осуществление деятельности без образования юридического лица, место жительства (для индивидуального аудитора), номер и дата свидетельства о государственной регистрации;
- г) сведения о хозяйствующем субъекте – организационно-правовая форма, наименование, место нахождения;
- д) вводную часть, включающую указание финансовой (бухгалтерской) отчетности, в отношении которой была проведена обзорная проверка, и заявление о разделении ответственности руководства хозяйствующего субъекта и ответственности исполнителя;
- е) описание объема обзорной проверки – ссылка на настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, заявления о том, что обзорная проверка ограничивается главным образом запросами и аналитическими процедурами, что аудит не был проведен, что выполненные процедуры обеспечивают меньшую степень уверенности, чем аудит, что аудиторское мнение не выражается;
- ж) заявление по результатам обзорной проверки в форме негативной уверенности;
- з) дату заключения;
- и) подпись руководителя (или иного уполномоченного лица) аудиторской организации (исполнителя обзорной проверки) либо индивидуального аудитора и подпись руководителя обзорной проверки (лица, возглавляющего обзорную проверку).

Примеры заключений по результатам обзорной проверки приведены в приложениях № 2 и 3.

24. Заключение по результатам обзорной проверки в части, предусмотренной подпунктом «ж» пункта 23 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, должно содержать одно из следующих положений:

- а) указание того, что при проведении обзорной проверки исполнитель не обнаружил фактов, дающих основание полагать, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не дает достоверное представление о положении дел хозяйствующего субъекта в соответствии с применимыми правилами ведения бухгалтерского

учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

б) описание обстоятельств, выявленных исполнителем и искажающих достоверное представление о положении дел хозяйствующего субъекта в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, включая, по мере возможности, количественное определение возможного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и оговорку к предоставляемой негативной уверенности либо (в случае, если влияние указанных обстоятельств на финансовую (бухгалтерскую) отчетность настолько существенно, что исполнитель делает вывод о недостаточности оговорки для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера финансовой (бухгалтерской) отчетности) отрицательное заявление о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не дает достоверного представления о положении дел хозяйствующего субъекта в соответствии с применимыми правилами ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

в) описание существенного ограничения объема обзорной проверки (при его наличии) и оговорку к предоставляемой негативной уверенности относительно возможных корректировок, которые могли бы оказаться необходимыми в отсутствие ограничения, либо (в случае, если возможное влияние ограничения на финансовую (бухгалтерскую) отчетность настолько существенно, что исполнитель делает вывод о невозможности обеспечить какую бы то ни было степень уверенности) заявление о том, что по этой причине исполнитель не выражает уверенность.

25. Исполнитель должен датировать заключение по результатам обзорной проверки днем, когда была завершена обзорная проверка, что позволит пользователю полагать, что исполнитель учел влияние, которое оказали на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и заключение по результатам обзорной проверки известные исполнителю события и операции, возникшие до этой даты.

Заключение по результатам обзорной проверки составляется в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной и подписанной (утвержденной) руководством хозяйствующего субъекта.

Приложение № 1

к правилу (стандарту) № 33

**ПРИМЕРНЫЙ ПЕРЕЧЕНЬ ПРОЦЕДУР, КОТОРЫЕ МОГУТ БЫТЬ
ПРОВЕДЕНЫ В ХОДЕ ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ
(БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

Настоящий примерный перечень не является программой проведения обзорной проверки. Не предполагается, что все указанные процедуры должны применяться в ходе каждой обзорной проверки.

Процедуры общего характера

1. Обсудить условия и объем обзорной проверки с хозяйствующим субъектом.
2. Получить представление о деятельности хозяйствующего субъекта, системе бухгалтерского учета и составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности.
3. Запросить, вся ли финансовая информация отражена:
 - а) полностью;
 - б) своевременно;
 - в) после одобрения руководством надлежащего уровня.
4. Получить оборотную ведомость и определить, согласуется ли она с главной книгой и финансовой (бухгалтерской) отчетностью.
5. Рассмотреть результаты предыдущих аудитов и обзорных проверок, в том числе бухгалтерские корректировки, которые требовалось сделать после них.
6. Запросить, произошли ли в деятельности хозяйствующего субъекта значительные изменения по сравнению с предыдущим отчетным периодом (например, изменения в структуре собственности или уставного (складочного) капитала).
7. Запросить сведения об учетной политике и рассмотреть:
 - а) соответствует ли она основным правилам ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
 - б) применялась ли она надлежащим образом;
 - в) применялась ли она последовательно; если нет, то были ли раскрыты надлежащим образом в финансовой (бухгалтерской) отчетности изменения в учетной политике.
8. Ознакомиться с протоколами общих собраний акционеров (участников), совета директоров (наблюдательного совета) и другими соответствующими решениями с целью выявления вопросов, важных для обзорной проверки.
9. Запросить, отражены ли соответствующим образом в финансовой (бухгалтерской) отчетности решения, принятые на общих собраниях акционеров (участников), заседаниях совета директоров (наблюдательного совета), или прочие решения, которые могли оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.
10. Запросить информацию о совершенных операциях с

аффилированными лицами о том, как учитывались такие операции и раскрыта ли информация об аффилированных лицах и сделках с ними в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащим образом.

11. Запросить информацию об условных фактах хозяйственной деятельности и условных обязательствах.

12. Запросить информацию о планах продажи основных средств или сегментов деятельности.

13. Получить финансовую (бухгалтерскую) отчетность за текущий и предыдущие отчетные периоды и обсудить ее с руководством хозяйствующего субъекта.

14. Рассмотреть обоснованность раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствие требованиям к классификации и представлению ее элементов.

15. Сравнить данные финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период с сопоставимыми данными финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущие периоды и, если это возможно, со сметами и прогнозами.

16. Получить от руководства хозяйствующего субъекта разъяснения по поводу любых необычных изменений или несоответствий в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

17. Рассмотреть последствия всех неисправленных ошибок по отдельности и в совокупности. Довести их до сведения руководства хозяйствующего субъекта и определить, какое влияние окажут неисправленные ошибки на заключение по результатам проведения обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

18. Рассмотреть необходимость получения письма-представления от руководства хозяйствующего субъекта.

Денежные средства

19. Получить информацию о сверке с выписками из расчетных и иных счетов хозяйствующего субъекта в банках. Запросить у сотрудников хозяйствующего субъекта информацию о сверках по всем счетам бухгалтерского учета.

20. Запросить информацию в банках о переводах денежных средств с одного счета хозяйствующего субъекта в банке на другой его счет и об операциях по купле-продаже иностранной валюты в период до и после даты проведения обзорной проверки.

21. Запросить, существуют ли какие-нибудь ограничения в отношении переводов между счетами хозяйствующего субъекта в банках.

Дебиторская задолженность

22. Запросить информацию об учетной политике в отношении отражения в бухгалтерском учете дебиторской задолженности по расчетам с поставщиками, покупателями и подрядчиками и создания резервов по сомнительным долгам.
23. Получить реестр дебиторской задолженности и определить, соответствует ли итоговая сумма данным оборотной ведомости.
24. Получить и рассмотреть разъяснения по поводу значительных колебаний сумм остатков по счетам бухгалтерского учета по сравнению с аналогичными данными предыдущих периодов или предполагаемыми значениями.
25. Провести анализ по срокам погашения дебиторской задолженности, связанной с операциями по продажам товаров, работ, услуг. Запросить причину необычно больших (по мнению аудитора) сумм кредитовых остатков по счетам бухгалтерского учета или других необычных обстоятельств, а также запросить информацию по погашению дебиторской задолженности.
26. Обсудить с руководством хозяйствующего субъекта классификацию дебиторской задолженности, в том числе данные по долгосрочной задолженности, задолженности акционеров (участников), руководителей, членов совета директоров (наблюдательного совета) и других аффилированных лиц.

27. Запросить информацию о способе выявления медленно оплачиваемых счетов и порядке создания резерва по сомнительным долгам, а также проверить разумность такого порядка.

28. Запросить, не является ли дебиторская задолженность следствием исполнения поручительства, финансированием под уступку денежного требования (для банков), следствием учета векселя.

29. Запросить информацию о процедурах хозяйствующего субъекта, выполняемых с целью обеспечения надлежащего отнесения операций по продажам и возврату товаров к соответствующим периодам.

30. Запросить информацию о том, имеются ли в составе дебиторской задолженности суммы, относящиеся к товарам, переданным на комиссию, и отражены ли данные операции в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащим образом.

31. Запросить, предоставлялись ли покупателям крупные кредиты

непосредственно после даты составления бухгалтерского баланса; если да, то как они раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Материальные запасы

32. Получить перечень запасов и определить:

а) соответствует ли итоговая сумма данным оборотной ведомости;
б) составлен ли перечень с учетом информации, полученной на основе инвентаризации запасов.

33. Запросить информацию о способах подсчета запасов.

34. Если на дату составления бухгалтерского баланса не был осуществлен подсчет запасов, то выяснить, используется ли способ непрерывной (постоянной) инвентаризации и проводится ли периодическое сравнение учетных данных с фактическим количеством имеющихся в наличии запасов.

35. Обсудить корректировки, сделанные в результате последней инвентаризации запасов.

36. Запросить информацию о процедурах, используемых с целью контроля за движением запасов и правильным отношением их к соответствующим периодам.

37. Запросить, как осуществляется оценка каждого вида запасов. Запросить, проводится ли на конец отчетного года переоценка запасов, на которые в течение отчетного года снизилась цена либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество.

38. Рассмотреть, применялись ли хозяйствующим субъектом на постоянной основе способы оценки запасов в части включения таких расходов, как оплата материалов, заработная плата и накладные расходы.

39. Сравнить учетные данные о количестве запасов по основным видам с аналогичными данными предыдущих периодов и с предполагаемыми в текущем периоде показателями. Запросить разъяснения в отношении наибольших отклонений.

40. Сравнить оборот запасов с аналогичным показателем предыдущих периодов.

41. Запросить информацию о способе выявления морально устаревших или частично потерявших свое первоначальное качество запасов и выяснить, учитывались ли такие запасы по цене возможной продажи, если она ниже фактической себестоимости.

42. Запросить, как отражаются на счетах бухгалтерского учета товары, переданные на комиссию, и продолжают ли эти товары учитываться в составе запасов.

43. Запросить, имеет ли место передача запасов в залог, на

ответственное хранение или комиссию, и рассмотреть, были ли учтены данные операции надлежащим образом.

Финансовые вложения

44. Получить перечень финансовых вложений на дату составления бухгалтерского баланса и определить, соответствует ли итоговая сумма данным оборотной ведомости.

45. Запросить информацию об учетной политике в отношении финансовых вложений.

46. Запросить данные о балансовой стоимости финансовых вложений. Рассмотреть вопрос о риске ликвидности финансовых вложений.

47. Рассмотреть, существует ли надлежащий учет доходов и расходов по финансовым вложениям.

48. Запросить данные о подразделении финансовых вложений на долгосрочные и краткосрочные.

Основные средства и амортизация

49. Получить перечень объектов основных средств с указанием их стоимости и начисленной амортизации и определить, соответствует ли итоговая сумма данным оборотной ведомости.

50. Запросить информацию об учетной политике, применяемой в отношении начисления амортизации и ее включения в затраты. Выяснить, имело ли место существенное постоянное снижение рыночной стоимости основных средств.

51. Обсудить с руководством хозяйствующего субъекта операции приобретения и выбытия объектов основных средств, отражаемые на счетах бухгалтерского учета, а также порядок учета прибылей и убытков от продажи или иного выбытия объектов основных средств. Запросить, в полном ли объеме были учтены все такие операции.

52. Удостовериться в последовательности применения способа начисления и норм амортизационных отчислений и сравнить их с аналогичными показателями предыдущих периодов.

53. Запросить, существуют ли залоговые ограничения в отношении объектов основных средств.

54. Обсудить, проводились ли операции, связанные с получением в аренду или сдачей в аренду объектов основных средств, отражены ли они в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащим образом.

Расходы будущих периодов, нематериальные активы

55. Получить документы, определяющие характер объектов, отраженных на счетах учета расходов будущих периодов и нематериальных активов, и обсудить с руководством хозяйствующего субъекта порядок их списания.
56. Запросить информацию о порядке ведения счетов учета расходов будущих периодов, нематериальных активов и применяемых способах начисления амортизации по нематериальным активам.
57. Сравнить обороты по счетам бухгалтерского учета, отражающим списание расходов будущих периодов и начисление амортизации по нематериальным активам, с аналогичными показателями предыдущих периодов и обсудить значительные расхождения с руководством хозяйствующего субъекта.
58. Обсудить с руководством хозяйствующего субъекта применяемую классификацию объектов как долгосрочных и краткосрочных.

Кредиты и займы

59. Запросить перечень кредитов и займов (с выделением основной суммы долга и причитающихся, но не перечисленных на дату составления последней финансовой (бухгалтерской) отчетности, процентов) и определить, соответствует ли итоговая сумма данным аналитического учета.
60. Запросить, существуют ли невыполненные обязательства по кредитам и займам. При наличии невыполненных обязательств получить информацию относительно осуществленных действий и будущих намерений руководства хозяйствующего субъекта, а также выяснить, были ли отражены данные обстоятельства в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащим образом.
61. Рассмотреть обоснованность расходов по выплате процентов по отношению к суммам задолженности по кредитам и займам, имевшим место в период их начисления.
62. Запросить, было ли предоставлено обеспечение по кредитам и займам.
63. Запросить, были ли кредиты и займы разделены на краткосрочные и долгосрочные.

Кредиторская задолженность по расчетам с поставщиками и подрядчиками

64. Запросить информацию об учетной политике в отношении учета кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками.
65. Получить и проанализировать разъяснения руководства

хозяйствующего субъекта по поводу значительных расхождений остатков по счетам учета кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками с аналогичными показателями предыдущих периодов или предполагаемыми значениями (в частности, необоснованный рост показателей).

66. Получить реестр кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками и определить, соответствует ли итоговая сумма данным оборотной ведомости.

67. Запросить, проводилась ли сверка остатков, числящихся на соответствующих счетах, с данными кредиторов, и сравнить их с аналогичными показателями предыдущих периодов. Сравнить оборот кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками с аналогичными показателями предыдущих периодов.

68. Определить, могут ли иметь место существенные неучтенные обязательства.

69. Запросить, раскрыты ли отдельно в финансовой (бухгалтерской) отчетности данные по кредиторской задолженности перед акционерами (участниками), руководителями, членами совета директоров (наблюдательного совета) и прочими аффилированными лицами хозяйствующего субъекта.

Условные факты хозяйственной деятельности

70. Получить реестр начисленных обязательств и определить, соответствует ли итоговая сумма данным оборотной ведомости.

71. Сравнить остатки по счетам бухгалтерского учета соответствующих расходов, связанные с начислениями обязательств, с подобными остатками по счетам за предыдущие периоды. Сравнить обороты по счетам бухгалтерского учета соответствующих расходов, связанным с начислением обязательств, с аналогичными показателями предыдущих периодов.

72. Запросить информацию о санкционировании (одобрении руководством) операций по начислению обязательств, об условиях платежей, о выполнении условий, о наличии обеспечения и о классификации обязательств.

73. Запросить информацию о способах расчета суммы начисляемых обязательств.

74. Запросить информацию о характере операций, отраженных в составе условных обязательств.

75. Запросить, существуют ли какие-либо фактические или условные обязательства, которые не отражены на счетах бухгалтерского учета. Если существуют, то обсудить с

руководством хозяйствующего субъекта необходимость создания резервов с отражением их в бухгалтерском балансе или соответствующего раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Налог на прибыль и прочие налоги

76. Запросить руководство хозяйствующего субъекта, имели ли место какие-либо события, в том числе споры с налоговыми органами, которые могли оказать значительное влияние на размер налоговых обязательств, подлежащих уплате.

77. Рассмотреть соотношение расходов хозяйствующего субъекта по выплате налогов и его дохода за данный период.

78. Запросить информацию об учтенных текущих налоговых обязательствах и отложенных налоговых обязательствах (активах) с учетом входящих остатков по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

События после отчетной даты

79. Получить от руководства хозяйствующего субъекта промежуточную финансовую (бухгалтерскую) отчетность на последнюю дату и сравнить ее с финансовой (бухгалтерской) отчетностью, в отношении которой проводится обзорная проверка, или с финансовой (бухгалтерской) отчетностью за сопоставимые периоды предыдущего года.

80. Запросить данные о событиях после отчетной даты, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, в отношении которой проводится обзорная проверка, в частности, выяснить:

- а) возникли ли какие-либо значительные обязательства или условные факты хозяйственной деятельности после даты составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- б) произошли ли какие-либо существенные изменения уставного капитала, долгосрочной задолженности или собственных оборотных средств в период с отчетной даты до даты запроса;
- в) вносились ли существенные корректировки в период между датой составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и датой запроса.

81. Определить, есть ли необходимость во внесении корректировок или раскрытии информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

82. Получить протоколы общих собраний акционеров (участников), совета директоров (наблюдательного совета), состоявшихся после даты составления финансовой

(бухгалтерской) отчетности, и ознакомиться с ними.

Судебные дела и претензионные споры

83. Запросить у руководства хозяйствующего субъекта, не вовлечен ли хозяйствующий субъект в какой-либо текущий или предстоящий судебный процесс. Рассмотреть последствия такого процесса для финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Капитал

84. Получить и рассмотреть перечень операций, отраженных на счетах учета.

85. Запросить, существуют ли какие-либо ограничения в отношении счетов нераспределенной прибыли или других счетов собственного капитала.

Прочие хозяйственные операции

86. Сравнить финансовые результаты текущего периода с ожидаемыми результатами, а также результатами предыдущих периодов. Обсудить с руководством хозяйствующего субъекта значительные расхождения.

87. Обсудить, были ли основные статьи расходов и доходов признаны в соответствующих периодах.

88. Рассмотреть непредвиденные и необычные статьи расходов и доходов.

89. Рассмотреть и обсудить с руководством хозяйствующего субъекта соотношения соответствующих статей доходов и определить их обоснованность в контексте аналогичных соотношений в предыдущие периоды, а также дополнительной информации, доступной исполнителю.

Приложение № 2

к правилу (стандарту) № 33

ПРИМЕР ЗАКЛЮЧЕНИЯ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ С ВЫРАЖЕНИЕМ БЕЗОГОВОРЧНО ПОЛОЖИТЕЛЬНОГО МНЕНИЯ

Заключение по результатам обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности

«Мы провели обзорную проверку прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности хозяйствующего субъекта «YYY» за

период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность хозяйствующего субъекта «YYY» состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган хозяйствующего субъекта «YYY». Наша обязанность заключается в подготовке заключения об этой финансовой (бухгалтерской) отчетности на основе проведенной нами обзорной проверки. Мы провели обзорную проверку в соответствии с:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 33;
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности хозяйствующего субъекта.

Обзорная проверка планировалась и проводилась таким образом, чтобы получить ограниченную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Обзорная проверка ограничивается в основном запросами к сотрудникам хозяйствующего субъекта и выполнением аналитических процедур в отношении данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, вследствие чего она обеспечивает меньшую уверенность, чем аудит. Мы не проводили аудит и, соответственно, не выражаем мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. При проведении обзорной проверки наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основания полагать, что прилагаемая финансовая (бухгалтерская) отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение хозяйствующего субъекта на 31 декабря 20(XX) г. и результаты его финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности). «XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации (исполнителя обзорной проверки) либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись и должность).

Руководитель обзорной проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора».

Приложение № 3

к правилу (стандарту) № 33

ПРИМЕРЫ ЗАКЛЮЧЕНИЙ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ, СОДЕРЖАЩИХ МНЕНИЕ, НЕ ЯВЛЯЮЩЕЕСЯ БЕЗОГОВОРЧНО ПОЛОЖИТЕЛЬНЫМ

А. Пример заключения по результатам обзорной проверки, содержащего мнение с оговоркой из-за разногласия между аудитором и проверенным хозяйствующим субъектом относительно ненадлежащего способа бухгалтерского учета

Заключение по результатам обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности

«Мы провели обзорную проверку прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности хозяйствующего субъекта «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность хозяйствующего субъекта «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган хозяйствующего субъекта «YYY». Наша обязанность заключается в подготовке заключения об этой финансовой (бухгалтерской) отчетности на основе проведенной нами обзорной проверки.

Мы провели обзорную проверку в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 33;

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора; нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности хозяйствующего субъекта.

Обзорная проверка планировалась и проводилась таким образом, чтобы получить ограниченную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Обзорная проверка ограничивается в основном запросами к сотрудникам хозяйствующего субъекта и выполнением аналитических процедур в отношении данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, вследствие чего она обеспечивает меньшую уверенность, чем аудит. Мы не проводили аудит и, соответственно, не выражаем мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. В результате обзорной проверки нами установлено следующее нарушение порядка составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и ведения бухгалтерского учета по статье бухгалтерского баланса «Запасы» – материально-производственные запасы, которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражены по фактической себестоимости, которая превышает цену возможной продажи. В случае оценки данных материально-производственных запасов по наименьшей из двух величин (фактическая себестоимость и цена возможной продажи) статью «Запасы» и статью «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» следовало бы уменьшить на XXX тыс. рублей.

За исключением указанных обстоятельств, при проведении обзорной проверки наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основание полагать, что прилагаемая финансовая (бухгалтерская) отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение хозяйствующего субъекта на 31 декабря 20(XX) г. и результаты его финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации (исполнителя обзорной проверки) либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись, должность).

Руководитель обзорной проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора».

Б. Пример заключения по результатам обзорной проверки, содержащего отрицательное мнение из-за разногласия между аудитором и проверенным хозяйствующим субъектом относительно ненадлежащего способа бухгалтерского учета

Заключение по результатам обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности

«Мы провели обзорную проверку прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности хозяйствующего субъекта «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность хозяйствующего субъекта «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;
отчета о прибылях и убытках;
приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган хозяйствующего субъекта «YYY». Наша обязанность заключается в подготовке заключения об этой финансовой (бухгалтерской) отчетности на основе проведенной нами обзорной проверки.

Мы провели обзорную проверку в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 33;

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности хозяйствующего субъекта.

Обзорная проверка планировалась и проводилась таким образом, чтобы получить ограниченную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Обзорная проверка ограничивается в основном запросами к сотрудникам хозяйствующего субъекта и выполнением аналитических процедур в отношении данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, вследствие чего она обеспечивает меньшую уверенность, чем аудит. Мы не проводили аудит и, соответственно, не выражаем мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

(Описание разногласий).

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность хозяйствующего субъекта «УУУ» недостоверно отражает его финансовое положение на 31 декабря 20(ХХ) г. и результаты его финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(ХХ) г. включительно и, таким образом, не может быть признана соответствующей требованиям законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

«ХХ» месяц 20(ХХ) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации (исполнителя обзорной проверки) либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись, должность).

Руководитель обзорной проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора».

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) № 34. КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА УСЛУГ В АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к системе контроля качества услуг в аудиторской организации. К деятельности индивидуального аудитора соответственно применяются требования настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности, если иное не вытекает из существа деятельности индивидуального аудитора.
2. Аудиторская организация должна установить систему контроля качества услуг (заданий), обеспечивающую разумную уверенность в том, что данная аудиторская организация и ее работники проводят аудит и оказывают сопутствующие аудиту услуги в

соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, а также в том, что заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий.

3. Система контроля качества услуг основана на принципах, обеспечивающих достижение целей, предусмотренных пунктом 2 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, и включает в себя процедуры, необходимые для внедрения и соблюдения этих принципов и контроля за их соблюдением.

4. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности применяется всеми аудиторскими организациями. Принципы и процедуры, разработанные самостоятельно аудиторской организацией в соответствии с настоящим федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности, зависят от масштаба и организации ее деятельности, участия в группе взаимосвязанных аудиторских организаций и других факторов.

5. Понятия, используемые в настоящем федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности, означают следующее:

- а) «руководитель задания» – руководитель аудиторской организации или иное уполномоченное лицо аудиторской организации, который (которое) несет ответственность за выполнение задания, а также за отчет (заключение), выдаваемый от имени аудиторской организации;
- б) «проверка качества выполнения задания» – процесс, призванный до выдачи отчета по результатам выполнения задания объективно оценить существенные суждения, принятые аудиторской группой, и выводы, к которым она пришла при подготовке отчета;
- в) «лицо, проводящее проверку качества выполнения задания» – руководитель или иное уполномоченное лицо аудиторской организации, стороннее компетентное лицо или группа таких лиц, которые обладают достаточным надлежащим опытом и полномочиями, чтобы провести проверку качества выполнения задания;
- г) «аудиторская группа» – все работники, занятые выполнением задания, включая любых экспертов, привлеченных аудиторской организацией в связи с выполнением данного задания;
- д) «инспекция» – процедуры, проводимые в отношении завершенных заданий с целью подтверждения соблюдения аудиторской группой принципов и процедур контроля качества, установленных в аудиторской организации;

- е) «общественно значимый хозяйствующий субъект» – хозяйствующий субъект, в коммерческую деятельность которого прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц, – открытое акционерное общество и иная организация, имеющая публично размещаемые (размещенные) и (или) публично обращающиеся ценные бумаги, финансовая организация, работающая со средствами физических и юридических лиц, другие организации;
- ж) «мониторинг» – процесс, предусматривающий непрерывный анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, включая периодическую инспекцию на выборочной основе завершенных заданий, осуществляемый с целью достижения разумной уверенности в том, что система контроля качества функционирует эффективно;
- з) «сетевая организация» – хозяйствующий субъект, который имеет общий контроль, общих собственников или руководство с другой организацией и который может быть признан на разумной основе любой третьей стороной, располагающей соответствующей информацией, частью национальной или международной сети организаций;
- и) «работники аудиторской организации» – руководители и специалисты аудиторской организации;
- к) «специалисты аудиторской организации» – лица, состоящие в трудовых и гражданско-правовых отношениях с аудиторской организацией и участвующие в проведении аудита и оказании сопутствующих аудиту услуг, за исключением руководства аудиторской организации;
- л) «руководство аудиторской организации» – лица, обладающие полномочиями заключать договоры оказания аудиторских и сопутствующих аудиту услуг от имени аудиторской организации;
- м) «разумная уверенность» – высокая, но не абсолютная степень уверенности;
- н) «стороннее компетентное лицо» – лицо, не являющееся работником аудиторской организации, которое обладает достаточной профессиональной компетентностью, чтобы быть руководителем аналогичного задания (например, руководитель другой аудиторской организации или представитель профессионального аудиторского объединения, члены которого могут проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги).

6. Система контроля качества услуг аудиторской организации должна устанавливать принципы и процедуры в отношении каждого из следующих элементов:

- а) обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией;
- б) этические требования;

- в) принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества;
- г) кадровая работа;
- д) выполнение задания;
- е) мониторинг.

7. Принципы и процедуры контроля качества услуг должны быть документально оформлены и доведены до сведения работников аудиторской организации. До сведения каждого работника должны быть доведены принципы и процедуры контроля качества услуг, а также цели, для достижения которых они установлены, информация о том, что каждый работник несет персональную ответственность за качество услуг и обязан соблюдать установленные принципы и процедуры. Помимо этого, руководство аудиторской организации должно признать важность обратной связи с работниками по вопросам контроля качества услуг, для чего необходимо поощрять работников высказывать их точку зрения в отношении вопросов контроля качества услуг.

Обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией

8. Аудиторская организация своим распорядительным документом должна установить принципы и процедуры, способствующие поддержанию внутренней культуры, основанной на признании того, что обеспечение качества услуг является первостепенной задачей. Эти принципы и процедуры должны предусматривать ответственность руководства аудиторской организации за систему контроля качества услуг в аудиторской организации.

9. Руководство аудиторской организации оказывает значительное влияние на культуру производства аудиторской организации. Поддержание культуры производства, ориентированной на качество, зависит от четких последовательных оперативных действий и распоряжений со стороны всех уровней руководства аудиторской организации, демонстрирующих важность системы контроля качества услуг в аудиторской организации и необходимость:

оказания аудиторских услуг в соответствии с федеральными правилами (стандартами) и требованиями нормативных правовых актов;

выдачи аудиторского заключения или иного отчета, соответствующих условиям конкретного задания.

Такие действия и распоряжения руководства аудиторской организации способствуют поддержанию культуры производства, в которой ценится и поощряется высококачественная работа. Информация о них может доводиться до сведения работников

аудиторской организации посредством обучающих семинаров, совещаний, формальных и неформальных бесед, внутренних отчетов или информационных сообщений. Указанные распоряжения должны содержаться во внутренних регламентах аудиторской организации, в том числе в методических материалах, а также должны быть учтены в процедурах оценки результатов индивидуальной работы и уровня профессиональной компетентности как руководителей аудиторской организации, так и специалистов.

10. Особое значение имеет признание руководством аудиторской организации в качестве наиважнейшей цели деятельности аудиторской организации достижения высокого качества выполнения всех заданий.

Для этого:

- а) аудиторская организация должна устанавливать обязанности руководства таким образом, чтобы коммерческие соображения не преобладали над качеством выполняемой работы;
- б) принципы и процедуры, применяемые в аудиторской организации в отношении оценки выполненной работы, оплаты и повышения в должности (включая систему поощрения) работников, должны демонстрировать приверженность аудиторской организации качеству;
- в) аудиторская организация должна направлять средства в достаточном объеме на развитие и документирование принципов и процедур контроля качества услуг.

11. Лицо, которое руководство аудиторской организации назначает ответственным за функционирование системы контроля качества, должно обладать достаточным надлежащим опытом и профессиональной компетентностью, а также необходимыми полномочиями для выполнения своих функций.

12. Достаточный надлежащий опыт и профессиональная компетентность позволят лицу, ответственному за функционирование системы контроля качества, выявлять и понимать проблемы контроля качества услуг, а также разрабатывать соответствующие принципы и процедуры. Необходимые полномочия помогут этому лицу реализовывать принципы и процедуры контроля качества услуг.

Этические требования

13. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что ее работники соблюдают необходимые этические требования.

14. Этические требования, применяемые к аудиторским и

обзорным проверкам финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также к иным заданиям, обеспечивающим уверенность или связанным с оказанием сопутствующих аудиту услуг, включают нормы, установленные Кодексом этики аудиторов России, и базируются на этических принципах, предусмотренных федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 1.

15. Аудиторская организация должна установить принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что аудиторская организация, ее работники и иные лица, которые должны соблюдать независимость (включая экспертов, привлеченных к работе по договору, а также работников сетевой организации), соблюдают независимость в случаях, установленных законодательством Российской Федерации и Кодексом этики аудиторов России. Такие принципы и процедуры должны позволять:

- а) доводить требования в отношении независимости до сведения работников аудиторской организации и иных лиц, которые должны соблюдать такие требования;
- б) выявлять и оценивать обстоятельства и отношения, создающие угрозы независимости, а также предпринимать соответствующие действия для устранения таких угроз или сведения их до приемлемого уровня путем принятия надлежащих мер предосторожности или (если необходимо) отказа от выполнения задания.

16. Принципы и процедуры, указанные в пункте 15 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, должны устанавливаться:

- а) обязанность руководителей заданий предоставлять аудиторской организации надлежащую информацию о заданиях, включая объем оказываемых услуг, для того чтобы аудиторская организация могла оценить соблюдение своей независимости при работе с клиентом;
- б) обязанность работников аудиторской организации своевременно сообщать аудиторской организации об обстоятельствах и отношениях, которые могут создавать угрозу ее независимости;
- в) необходимость сбора и накопления соответствующей информации специально уполномоченным работником аудиторской организации, с тем чтобы:
 - аудиторская организация и ее работники могли определять, соблюдаются ли требования независимости;
 - аудиторская организация могла документально фиксировать и обновлять информацию, имеющую отношение к вопросам независимости;
 - аудиторская организация могла предпринять надлежащие меры в

отношении выявленных угроз независимости.

17. Аудиторская организация должна установить принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что любые случаи нарушения независимости будут выявлены и аудиторской организацией будут приняты соответствующие меры по их устранению. Такие принципы и процедуры должны соответствовать следующим требованиям:

- а) все, кто обязан соблюдать требование независимости, обязаны незамедлительно сообщать аудиторской организации о любых нарушениях независимости, о которых им станет известно;
- б) аудиторская организация должна своевременно сообщать о выявленных нарушениях этих принципов и процедур руководителю аудита или иного задания, который должен на уровне руководства аудиторской организации устранить нарушение, другим работникам аудиторской организации, имеющим к этому отношение, и иным лицам, обязанным соблюдать независимость, которые должны будут принять соответствующие меры;
- в) руководитель задания, а также иные лица, обязанные соблюдать независимость, должны своевременно сообщать аудиторской организации о мерах, принятых для устранения нарушения, с тем чтобы аудиторская организация могла оценить необходимость применения дополнительных мер.

18. Ставшая известной информация о нарушении принципов и процедур независимости должна быть своевременно доведена до сведения руководителей аудитов или иных заданий, других работников аудиторской организации, имеющих к этому отношение, и, если уместно, сторонних экспертов и работников сетевых организаций для принятия соответствующих мер. Соответствующие меры, предпринимаемые аудиторской организацией и руководителем аудита или иного задания, включают такие действия, которые гарантируют устранение угроз независимости или сведение их до приемлемого уровня, вплоть до отказа от выполнения задания. Помимо этого, аудиторская организация должна включать вопросы независимости в обучающие программы для работников, обязанных соблюдать требование независимости.

19. Не реже одного раза в год работники аудиторской организации, обязанные соблюдать независимость, должны предоставлять аудиторской организации письменные подтверждения соблюдения установленных принципов и процедур независимости.

20. Письменное подтверждение может быть составлено на бумажном или электронном носителе. Получая такие подтверждения и принимая соответствующие меры в случае нарушения независимости, аудиторская организация наглядно

демонстрирует своим работникам, насколько важное значение она придает вопросам независимости.

21. Угроза «привычности» может возникнуть в результате назначения на одно и то же задание, обеспечивающее уверенность, в течение длительного времени одних и тех же работников, осуществляющих руководство заданием на разных уровнях. Поэтому в аудиторской организации должны быть разработаны принципы и процедуры:

- а) устанавливающие критерии, позволяющие своевременно распознать возникшую угрозу «привычности», требующую принятия соответствующих мер безопасности для ее сведения до приемлемого уровня в случаях, когда одни и те же работники назначаются в течение длительного времени на одно и то же задание, обеспечивающее уверенность;
- б) предусматривающие периодическую (не реже одного раза в 7 лет) ротацию работников, осуществляющих руководство аудиторской проверкой одного и того же общественно значимого хозяйствующего субъекта на разных уровнях.

22. При установлении критериев, позволяющих выявить необходимость принятия мер безопасности в отношении угрозы «привычности» или иного негативного влияния на качество выполнения задания, аудиторская организация должна учитывать:

- а) характер задания, в том числе насколько оно является предметом публичного интереса;
- б) продолжительность работы сотрудников над конкретным заданием.

Таковыми мерами безопасности могут быть, например, периодическая ротация работников, осуществляющих руководство аудитом или иным заданием на разных уровнях, или обязательная обзорная проверка качества выполнения задания.

Принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества

23. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, регулирующие порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом, обеспечивающие разумную уверенность в том, что принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества с уже существующим клиентом будет осуществляться только в отношении заданий:

- а) в которых аудиторская организация положительно оценила честность руководства предполагаемого аудируемого лица или лица, которому будут оказаны сопутствующие аудиту услуги, и не обладает информацией, которая свидетельствовала бы о

противоположном;

б) которые аудиторская организация способна выполнить, обладая необходимыми возможностями, временем и ресурсами;

в) при выполнении которых аудиторская организация не будет нарушать этические требования.

24. При решении вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом аудиторская организация должна получить информацию, которую считает необходимой в данных обстоятельствах. В случае если аудиторской организацией были обнаружены какие-то проблемы, но тем не менее, аудиторская организация приняла решение принять на обслуживание нового клиента или продолжить сотрудничество с уже существующим клиентом, способ разрешения проблем должен быть документально оформлен.

25. При оценке честности руководства потенциального клиента аудиторская организация должна учитывать, например:

а) личность и деловую репутацию основных собственников потенциального клиента, его руководства, аффилированных лиц, представителей собственника;

б) характер хозяйственных операций клиента, включая его деловую практику;

в) информацию об отношении основных собственников потенциального клиента, его руководства, представителей собственника к контрольной среде или вопросу неадекватного толкования нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

г) насколько неадекватно низким стремится клиент установить размер денежного вознаграждения аудиторской организации за проведение аудита или оказание сопутствующих аудиту услуг;

д) проявления ненадлежащего ограничения объема аудита;

е) признаки того, что клиент занимается легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, или другой криминальной деятельностью;

ж) причины назначения данной аудиторской организации и неназначения предшествующего аудитора.

26. Информацию о честности руководства потенциального клиента аудиторская организация может получать, например, из следующих источников:

а) общение с аудиторской организацией, оказывающей услуги потенциальному клиенту в текущем периоде или в предшествующие периоды, обсуждение с другими третьими сторонами;

б) запросы в адрес таких третьих сторон, как банки, организации, оказывающие клиенту юридические услуги, другие представители финансовых и деловых кругов;

в) иные открытые источники информации.

27. При оценке возможностей, профессиональной компетентности, временных рамок и ресурсов аудиторской организации для решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом аудиторская организация должна проанализировать конкретные требования к заданию, руководителю аудита или иного задания и специалистам всех уровней. В частности, аудиторская организация анализирует:

а) знания работников в конкретной отрасли или области;

б) опыт применения требований нормативных правовых актов Российской Федерации или возможность быстрого приобретения необходимых навыков и знаний;

в) наличие достаточного для выполнения задания количества работников, владеющих необходимыми знаниями и обладающих соответствующей профессиональной компетентностью;

г) возможность привлечения сторонних экспертов в случае необходимости;

д) наличие в составе работников лиц, отвечающих критериям и требованиям, предъявляемым к лицам, способным выполнять обзорные проверки качества выполнения задания, если это применимо;

е) способность аудиторской организации выполнить задание в установленные сроки.

28. Аудиторская организация также должна оценить, может ли принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества с уже существующим клиентом вызвать фактический или воспринимаемый конфликт интересов. При выявлении потенциального конфликта интересов аудиторская организация должна оценить целесообразность принятия задания.

29. Решение о продолжении сотрудничества с клиентом предполагает оценку всех существенных вопросов, возникших в ходе выполнения текущего или предшествующих заданий, а также их последствий для возможного продолжения сотрудничества. Например, клиент мог начать расширять свою деятельность в отрасли, знания и опыт работы в которой у аудиторской организации отсутствуют.

30. Если аудиторская организация получает информацию, которая привела бы к отказу от выполнения задания, если бы она стала известна раньше, то принципы и процедуры, связанные с продолжением выполнения задания и сотрудничества с клиентом, должны предусматривать оценку:

а) профессиональной и юридической ответственности, применимой к данным обстоятельствам, включая возможное требование к аудиторской организации сообщить соответствующую информацию лицу (лицам), которое ее

назначило;

б) возможности отказа от выполнения задания или одновременно от выполнения задания и от дальнейшего сотрудничества с клиентом.

31. Принципы и процедуры, регулирующие порядок отказа от выполнения задания или одновременно от выполнения задания и от дальнейшего сотрудничества с клиентом, предусматривают следующее:

а) обсуждение с уполномоченными лицами руководства клиента и представителями собственника клиента мер, которые аудиторская организация может предпринять в сложившихся обстоятельствах;

б) обсуждение с уполномоченными лицами руководства клиента и представителями собственника клиента возможности отказа от выполнения задания или одновременно от выполнения задания и от продолжения сотрудничества, а также причин отказа, если аудиторская организация считает отказ целесообразным;

в) рассмотрение вопроса о наличии требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности или иных нормативных правовых актов Российской Федерации в отношении исключения или предоставления возможности аудиторской организации отказаться от выполнения задания или одновременно от выполнения задания и от продолжения сотрудничества с сообщением причин отказа соответствующим регулирующим органам;

г) документальное оформление значимых вопросов, их обсуждения, сделанных выводов с их аргументацией.

Кадровая работа

32. Аудиторская организация должна установить принципы и процедуры, призванные обеспечить разумную уверенность в том, что она обладает достаточным по количеству кадровым составом, владеющим необходимыми знаниями, опытом, соблюдающим этические принципы, способным выполнять задания в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов Российской Федерации, а также в том, что аудиторские заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания.

33. Принципы и процедуры, установленные аудиторской организацией, должны охватывать следующие элементы кадровой работы:

а) найм работников;

б) оценка результатов выполнения работы;

в) профессиональные навыки работников;

- г) профессиональная компетентность;
- д) профессиональное развитие;
- е) повышение в должности;
- ж) оплата труда;
- з) оценка нужд работников.

Решение этих вопросов позволяет аудиторской организации устанавливать квалификационные требования и количественные показатели для найма работников, потребность в которых испытывает аудиторская организация для выполнения заданий. Процесс найма работников включает процедуры, позволяющие отбирать честных работников, стремящихся развивать свои навыки и профессиональную компетентность, которые требуются для выполнения заданий.

34. Развитие навыков и профессиональной компетентности работников осуществляется посредством:

- а) профессионального образования;
- б) постоянного профессионального обучения;
- в) приобретения опыта в процессе работы;
- г) обучения менее опытных специалистов более опытными, в том числе внутри аудиторской группы.

35. Профессиональная компетентность работников аудиторской организации во многом зависит от соответствующего уровня постоянного профессионального обучения, позволяющего сохранять и приумножать знания и навыки работников. Для этого в своей деятельности аудиторская организация должна придавать особое значение необходимости постоянного профессионального обучения работников всех уровней. Если внутренние преподавательские ресурсы отсутствуют, аудиторская организация может воспользоваться услугами сторонних компетентных лиц, обладающих соответствующей квалификацией.

36. Оценка результатов выполнения работ, оплата труда и процедуры повышения в должности должны надлежащим образом учитывать и поощрять развитие и поддержание профессиональной компетентности и соблюдение этических принципов. В частности, аудиторская организация должна:

- а) информировать работников о своих ожиданиях в отношении выполнения заданий и соблюдения этических принципов;
- б) оценивать и консультировать работников в отношении порядка выполнения работ, развития профессиональной компетентности и профессионального роста;
- в) помогать работникам понять, что назначение на более ответственную должность зависит помимо прочего от качества выполнения работ и соблюдения этических требований;
- г) помогать работникам понять, что несоблюдение установленных принципов и процедур может привести к дисциплинарным мерам.

37. Значимость и величина аудиторской организации и конкретные обстоятельства влияют на процесс оценки результатов выполнения работ. Небольшим аудиторским организациям требуются менее формальные методы оценки своих работников.

38. В аудиторской организации должны быть установлены следующие принципы и процедуры:

а) руководитель аудита или иного задания и работники аудиторской организации, осуществляющие аудит или иное задание, должны обладать соответствующими навыками, профессиональной компетентностью, полномочиями и временем для выполнения своих функций;

б) обязанности руководителя аудита или иного задания и работников аудиторской организации, осуществляющих аудит или иное задание, должны быть четко определены и доведены до их сведения.

39. Установленные принципы и процедуры должны включать действия по учету и контролю рабочей нагрузки.

40. Аудиторская организация также должна назначать для выполнения задания соответствующих специалистов, обладающих необходимыми навыками, профессиональной компетентностью и временем, необходимыми для выполнения работы в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов Российской Федерации.

41. В аудиторской организации должны быть установлены процедуры оценки навыков и профессиональной компетентности своих работников. При назначении аудиторских групп и определении требуемого уровня надзора должны рассматриваться следующие вопросы:

а) понимание заданий и практический опыт выполнения аналогичных по характеру и сложности заданий, приобретенный посредством соответствующего обучения и предыдущей работы;

б) знание и понимание федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, а также требований нормативных правовых актов Российской Федерации;

в) соответствующие технические знания, в том числе знание соответствующих информационных технологий;

г) знание отрасли, в которой клиент осуществляет свою деятельность;

д) способность формировать профессиональное суждение;

е) понимание принципов и процедур контроля качества, установленных в аудиторской организации.

Выполнение задания

42. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что задания выполняются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов Российской Федерации, а также в том, что аудиторские заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания.

43. Аудиторская организация посредством установления соответствующих принципов и процедур должна стремиться обеспечить качественное выполнение заданий на постоянной основе. Как правило, это достигается посредством применения соответствующих руководств в бумажной или электронной форме с применением программного обеспечения и стандартизированных форм документов, а также отраслевых и проблемно-ориентированных методических рекомендаций, охватывающих следующие вопросы:

- а) инструктаж аудиторской группы перед заданием с целью уяснения и понимания ее членами целей и задач;
- б) порядок соблюдения применимых стандартов;
- в) порядок надзора за выполнением задания, обучения работников и инструктажа;
- г) методы проведения обзорной проверки качества выполнения задания, значимых суждений и выданного аудиторского заключения или иного отчета;
- д) соответствующее документирование выполненной работы, а также временных рамок и объема обзорной проверки качества выполнения задания;
- е) порядок актуализации принципов и процедур.

44. Все члены аудиторской группы должны понимать цели и задачи выполняемого ими задания. Работа в группе и соответствующее обучение необходимы, чтобы помочь менее опытным членам аудиторской группы четко понять цели порученной им работы.

45. Надзор за выполнением задания включает:

- а) наблюдение за ходом выполнения задания;
- б) оценку навыков и профессиональной компетентности каждого члена аудиторской группы, наличия у него времени, достаточного для выполнения задания, понимания данных ему инструкций, а также соответствия его работы запланированному подходу;
- в) решение значимых вопросов, возникающих в ходе выполнения задания, оценка их значимости и в случае необходимости соответствующее изменение запланированного подхода;
- г) выявление вопросов, в отношении которых необходимо проведение в ходе выполнения задания консультаций или

рассмотрение более опытными членами аудиторской группы.

46. Надзорные функции подразумевают проверку работы менее опытных членов аудиторской группы более опытными, включая руководителя аудита или иного задания. Лица, осуществляющие надзор, оценивают:

- а) соответствует ли выполненная работа федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности, а также требованиям нормативных правовых актов Российской Федерации;
- б) возникали ли значимые вопросы, требовавшие дальнейшего рассмотрения;
- в) проводились ли консультации, и если да, то были ли выводы этих консультаций документально оформлены и применены на практике;
- г) есть ли необходимость в пересмотре характера, временных рамок и объема выполненной работы;
- д) насколько выполненная работа подтверждает полученные выводы и документально оформлена;
- е) достаточность и надлежащий характер полученных аудиторских

доказательств, на которых основывается аудиторское заключение или иной отчет;

ж) достигнуты ли цели выполненных процедур.

47. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, призванные обеспечить разумную уверенность в том, что:

а) по сложным и спорным вопросам могут быть получены соответствующие консультации;

б) имеются достаточные ресурсы для получения соответствующих консультаций;

в) характер и объем таких консультаций должны быть документально оформлены;

г) выводы, сделанные по результатам консультаций, должны быть документально оформлены и применены на практике.

48. Консультирование предполагает обсуждение на соответствующем профессиональном уровне как в самой аудиторской организации, так и со сторонними компетентными лицами, обладающими соответствующими знаниями и опытом, решений сложных или спорных вопросов.

49. При консультировании используются соответствующие информационные источники, а также коллективный опыт и знания работников аудиторской организации. Аудиторская организация должна поддерживать культуру производства при проведении консультаций, способствующих качественному выполнению задания и формированию профессионального суждения. Проведение консультаций является важной стороной деятельности аудиторской организации, и стремление работников консультироваться по сложным и спорным вопросам должно поощряться.

50. Для того, чтобы проведение консультаций с компетентными лицами было результативным, необходимо, чтобы этим лицам была предоставлена вся исходная информация, на основании которой они могли бы дать соответствующие рекомендации по методологическим, этическим и иным вопросам. Порядок получения консультаций предполагает обращение к лицам, имеющим соответствующие знания, полномочия и опыт, как в аудиторской организации, так и за ее пределами. Выводы, сделанные в результате таких консультаций, должны быть должным образом документально оформлены и применены на практике.

51. Если у аудиторской организации нет соответствующих собственных ресурсов, она может обратиться за консультацией к сторонним компетентным лицам:

а) другим аудиторским организациям;

б) профессиональным аудиторским объединениям и регулирующим органам;

в) иным организациям, которые оказывают соответствующие услуги в области контроля качества аудиторских и сопутствующих аудиту услуг.

Прежде чем заключать договор на оказание услуг по контролю качества, аудиторская организация должна оценить, соответствует ли обстоятельствам профессиональная компетентность стороннего лица.

52. Документация, касающаяся проведения консультаций по сложным или спорным вопросам с компетентным лицом, должна быть согласована обеими сторонами – лицом, обратившимся за консультацией, и лицом, предоставившим консультацию.

Документация должна быть достаточно полной и детальной, чтобы раскрывать:

а) предмет консультации;

б) результаты консультации, включая все принятые решения, основания для этих решений и способы их применения на практике.

53. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры в отношении порядка разрешения разногласий между членами аудиторской группы и лицом, предоставляющим консультации, или между руководителем задания и лицом, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания. Процесс разрешения разногласий должен быть документально оформлен и применен на практике.

54. Указанные процедуры способствуют выявлению разногласий на самом раннем этапе, обеспечивают четкое руководство в отношении последующих действий, а также требуют документального оформления разрешения разногласий и применения их на практике. Аудиторское заключение или иной отчет могут быть выданы только после того, как будут разрешены все разногласия.

55. Аудиторская организация, использующая услуги компетентных сторонних лиц для проведения обзорной проверки качества выполнения задания, должна признавать, что могут иметь место разные мнения, и устанавливать соответствующие процедуры для разрешения разногласий, например, посредством получения консультаций у стороннего компетентного лица или другой аудиторской организации, профессионального аудиторского объединения или регулирующего органа.

56. В аудиторской организации должны быть разработаны принципы и процедуры в отношении проведения обзорных проверок качества выполнения определенных видов заданий с целью объективной оценки значимых суждений и выводов аудиторской группы, послуживших основой выданного аудиторского заключения или иного отчета. Такие принципы и процедуры должны:

- а) предусматривать проведение обзорных проверок качества выполнения всех аудитов финансовой (бухгалтерской) отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов;
- б) формулировать критерии, при наличии которых обзорные проверки качества выполнения задания должны также проводиться и в отношении определенных аудитов, обзорных проверок финансовой информации, других заданий;
- в) предусматривать проведение обзорных проверок качества выполнения всех заданий, отвечающих критериям, предусмотренным подпунктом «б» настоящего пункта.

57. Принципы и процедуры аудиторской организации должны запрещать выдачу аудиторских заключений или иных отчетов до тех пор, пока не будет закончена обзорная проверка качества выполнения задания.

58. При определении критериев заданий, не связанных с аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, которые подлежат обзорной проверке качества их выполнения, аудиторские организации учитывают:

- а) характер задания, в том числе насколько оно является предметом общественного интереса;
- б) наличие в конкретном задании или классе заданий необычных обстоятельств или рисков.

59. В аудиторской организации должны быть разработаны принципы и процедуры, устанавливающие:

- а) характер, временные рамки и объем обзорной проверки качества выполнения заданий;
- б) критерии и требования, предъявляемые к лицам, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания;
- в) требования к документальному оформлению обзорной проверки качества выполнения задания.

60. Обзорная проверка качества выполнения задания, как правило, включает обсуждение с руководителем аудиторской проверки или иного задания, обзор финансовой (бухгалтерской) отчетности или иной предметной информации, а также анализ аудиторского заключения или иного отчета, в частности, его соответствия условиям конкретного задания. Также обзорная проверка качества выполнения задания предусматривает выборочный анализ рабочих документов аудитора, связанных со значимыми суждениями и выводами, сделанными аудиторской группой. Объем обзорной проверки качества выполнения задания зависит от сложности задания и риска того, что аудиторское заключение или иной отчет могут не соответствовать условиям конкретного задания. Обзорная проверка качества выполнения задания не снижает ответственности руководителя аудиторской

проверки или иного задания.

61. Обзорная проверка качества выполнения заданий, связанных с аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, охватывает следующие вопросы:

- а) оценка аудиторской группой независимости аудиторской организации с учетом конкретного задания;
- б) оценка значимых рисков, выявленных в ходе выполнения задания, и процедуры, выполняемые в ответ на оцененные аудитором риски;
- в) суждения в отношении существенности в аудите и значимых рисков;
- г) получение соответствующих консультаций по сложным или спорным вопросам или при расхождении мнений, а также выводы, сделанные по результатам этих консультаций;
- д) значимость исправленных и неисправленных искажений, выявленных в ходе выполнения задания;
- е) обстоятельства, информация о которых должна быть доведена до сведения руководства, представителей собственника или иных лиц аудируемого лица;
- ж) соответствие выбранных для анализа рабочих документов аудитора выполненной работе, послужившей основой для формирования значимых суждений и сделанных выводов;
- з) соответствие проекта аудиторского заключения или иного отчета условиям конкретного задания.

Обзорные проверки качества выполнения заданий, не являющихся аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, могут в зависимости от обстоятельств охватывать все указанные аспекты в полном объеме или частично.

62. Лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания, должно проводить ее своевременно, на нужном этапе задания, чтобы значимые вопросы могли быть быстро решены до выдачи аудиторского заключения или иного отчета.

63. Если руководитель задания не соглашается с рекомендациями лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания, и данное разногласие не удастся урегулировать, то аудиторское заключение или иной отчет не могут быть выданы до тех пор, пока вопрос не будет решен в соответствии с процедурами, установленными в аудиторской организации для разрешения разногласий.

64. Принципы и процедуры аудиторской организации должны также включать порядок назначения лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания, и

предъявляемые к нему следующие критерии и требования:

- а) уровень квалификации, необходимый для выполнения этих функций, включая необходимый опыт и полномочия;
- б) объем консультаций, связанных с выполнением задания, предоставляемых лицом, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания, превышение которого может создать угрозу объективности суждений данного лица.

65. Принципы и процедуры аудиторской организации в отношении уровня квалификации лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания, касаются профессиональной компетентности, знаний, опыта и полномочий, необходимых для выполнения этих функций. Уровень достаточной профессиональной компетентности, знаний, опыта и полномочий зависит от условий конкретного задания. Помимо этого, лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания, должно обладать опытом, достаточным для выполнения функций руководителя соответствующего задания, и соответствующими полномочиями.

66. Принципы и процедуры аудиторской организации разрабатываются таким образом, чтобы не создавать угрозу объективности лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания. Для этой цели лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания:

- а) не должно быть выбрано по указанию руководителя аудита или иного задания;
- б) в период проведения обзорной проверки качества выполнения задания никаким образом не должно участвовать в выполнении этого задания;
- в) не должно принимать решений за аудиторскую группу;
- г) не должно быть поставлено в какие-либо иные условия, которые могли бы создать угрозу его объективности.

67. Руководитель задания может в ходе выполнения задания консультироваться с лицом, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания, в той степени, в которой не будет нарушена объективность этого лица. Если характер и объем таких консультаций становятся значительными, то члены аудиторской группы и лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания, должны проявить осмотрительность, чтобы не создать угрозу объективности проверяющего. В случае если это невозможно, на роль лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания, или на роль лица, консультирующего членов аудиторской группы по вопросам, связанным с выполнением задания, должно быть назначено другое лицо из состава работников аудиторской организации или стороннее компетентное лицо. В аудиторской организации должны

быть установлены процедуры, предусматривающие замену лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания, в тех случаях, когда его объективность может быть подвергнута сомнению.

68. При необходимости проведения обзорных проверок качества задания, выполняемого индивидуальным аудитором или небольшой аудиторской организацией, возможно привлечение стороннего компетентного лица. Индивидуальные аудиторы или небольшие аудиторские организации могут привлекать другие аудиторские организации для осуществления обзорных проверок качества выполнения задания. В случае привлечения стороннего компетентного лица должны быть соблюдены правила, предусмотренные в пунктах 61, 62, 64 – 67 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности.

69. Принципы и процедуры, относящиеся к документированию обзорной проверки качества выполнения задания, должны предусматривать документальное оформление того, что:

- а) были осуществлены установленные в аудиторской организации процедуры обзорной проверки качества выполнения задания;
- б) процедуры обзорной проверки качества выполнения задания были осуществлены до выдачи аудиторского заключения или иного отчета;
- в) лицу, осуществляющему проведение обзорной проверки качества выполнения задания, не стало известно о не решенных в ходе выполнения задания вопросах, которые могли бы привести его к выводу о том, что сформированные аудиторской группой значимые суждения и выводы являются ненадлежащими.

Мониторинг

70. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, связанные с системой контроля качества, обеспечивающие разумную уверенность в том, что они являются уместными, адекватными, эффективными и соблюдаются на практике. Эти принципы и процедуры должны включать текущий анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, а также периодические выборочные инспекции завершенных заданий.

71. Целью мониторинга соответствия принципов и процедур контроля качества является оценка:

- а) соблюдения федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и требований нормативных правовых актов Российской Федерации;
- б) надлежащей организации и эффективного функционирования системы контроля качества;

в) надлежащего применения принципов и процедур контроля качества, в результате чего аудиторские заключения и иные отчеты, выдаваемые аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий.

72. В аудиторской организации ответственность за мониторинг должна быть возложена на руководящих сотрудников аудиторской организации или других лиц, обладающих достаточным опытом и полномочиями. Осуществляемый уполномоченными лицами мониторинг системы контроля качества охватывает вопросы ее организации и эффективности функционирования.

73. Текущие рассмотрение и оценка системы контроля качества охватывают следующие вопросы:

а) анализ учета аудиторской организацией соответствующих изменений в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности и нормативных правовых актах Российской Федерации, касающихся принципов и процедур системы контроля качества, письменного подтверждения соблюдения принципов и процедур независимости, постоянного профессионального обучения, вопросов, связанных с принятием на обслуживание нового клиента или продолжением сотрудничества с уже существующим клиентом по конкретным заданиям;

б) выявление необходимости внесения изменений в систему контроля качества или ее улучшения;

в) доведение до сведения работников аудиторской организации недостатков, выявленных в системе контроля качества, как на уровне ее организации, так и соблюдения на практике ее принципов и процедур;

г) контроль со стороны уполномоченных лиц за своевременным внесением необходимых изменений в принципы и процедуры системы контроля качества аудиторской организации.

74. Выборочная инспекция завершенных заданий, как правило, проводится на цикличной основе уполномоченными лицами, указанными в пункте 72 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности. Задания, выбранные для инспекции, включают по меньшей мере хотя бы по одному заданию каждого руководителя задания, выполненному в период цикла, который, как правило, составляет не более 3 лет.

Организация инспекционного цикла, включая временные рамки выбора заданий, зависит от многих факторов, например, от:

а) масштабов деятельности аудиторской организации;

б) количества и территориального расположения подразделений аудиторской организации;

в) результатов процедур предыдущего мониторинга;

г) уровня полномочий, делегированных работникам и подразделениям аудиторской организации (например, отдельные подразделения могут быть уполномочены самостоятельно

осуществлять инспекции или на это имеет право только центральный аппарат);

д) характера и сложности аудиторской практики и ее организации;

е) рисков, связанных с клиентами аудиторской организации и выполняемыми специальными заданиями.

75. Процесс инспекции включает выбор отдельных заданий, часть из которых может быть выбрана без уведомления об этом выполнявших их аудиторских групп. Лица, осуществляющие инспекции, не должны участвовать как в выполнении самого задания, так и в обзорной проверке качества его выполнения. При определении объема инспекции аудиторская организация может также учитывать выводы, сделанные по результатам независимого внешнего контроля качества. Тем не менее, проведенный независимый контроль качества не может служить заменой внутренней программе мониторинга.

76. Небольшие аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут привлечь к проведению инспекций и других процедур мониторинга стороннее компетентное лицо или другую аудиторскую организацию. Также они могут установить способы совместного с аналогичными организациями использования этих ресурсов, чтобы упростить процесс осуществления процедур мониторинга.

77. Аудиторская организация должна оценивать последствия недостатков, выявленных в результате проведения мониторинга, и определять, являются ли они:

а) случаями, которые не обязательно указывают на то, что система контроля качества аудиторской организации не в состоянии обеспечить разумную уверенность в том, что аудиторская организация и ее работники осуществляют проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов Российской Федерации, а также в том, что аудиторские заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания;

б) систематическими, повторяющимися или иными значительными недостатками, требующими своевременного принятия соответствующих мер.

78. Аудиторская организация должна сообщать о недостатках, выявленных по результатам мониторинга, а также о рекомендациях по их устранению руководителям аудитов и иным заданиям, а также имеющим к этому отношение работникам.

79. Результатом оценки аудиторской организацией каждого недостатка должны стать рекомендации в отношении одного или нескольких следующих аспектов:

а) принятие мер в отношении отдельного задания или конкретного

работника;

б) сообщение выводов лицам, ответственным за непрерывное профессиональное обучение;

в) внесение изменений в принципы и процедуры контроля качества;

г) применение дисциплинарных мер воздействия в отношении лиц, не соблюдающих принципы и процедуры аудиторской организации, особенно в отношении тех, кто делает это систематически.

80. Если результаты мониторинга указывают на несоответствие выданного аудиторского заключения или иного отчета условиям конкретного задания или на невыполнение некоторых процедур в ходе выполнения задания, то аудиторская организация должна решить, какие дальнейшие меры следует предпринять в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов Российской Федерации. В этом случае следует также рассмотреть необходимость получения юридической консультации.

81. Не реже одного раза в год аудиторская организация должна сообщать о результатах мониторинга системы контроля качества руководителям аудитов и иных заданий и другим руководящим сотрудникам аудиторской организации. Такое сообщение позволит аудиторской организации и этим лицам предпринять своевременные и нужные меры в соответствии с их ответственностью и полномочиями. Сообщаемая информация должна включать:

а) описание выполненных процедур мониторинга;

б) выводы, сделанные по результатам осуществленного мониторинга;

в) описание систематических, повторяющихся или иных значительных недостатков (если имелись), а также мер, предпринятых по их устранению.

82. При сообщении о выявленных недостатках всем иным лицам, кроме руководителей аудитов и иных заданий и других руководящих сотрудников аудиторской организации, названия заданий обычно не упоминаются, за исключением случаев, когда это необходимо сделать для того, чтобы имеющие отношение к этим заданиям лица выполняли свои обязанности надлежащим образом.

83. Некоторые аудиторские организации, которые являются участниками сетей или ассоциаций, могут выполнять процедуры мониторинга, частично или полностью соответствующие процедурам сетевого мониторинга. Если аудиторские организации являются участниками сети, требующей осуществления мониторинга в соответствии с общими для сети принципами и

процедурами, а также настоящим федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности, и полагаются на такую систему мониторинга, то:

- а) сеть должна не реже одного раза в год предоставлять всю информацию об объеме, временных рамках и результатах мониторинга соответствующим лицам сетевых организаций;
- б) сеть должна своевременно сообщать о выявленных недостатках системы контроля качества соответствующим лицам сетевых организаций для того, чтобы соответствующие меры могли быть приняты;
- в) руководители заданий сетевых организаций могут полагаться на результаты сетевого мониторинга, пока аудиторская организация или сеть не порекомендует иное.

84. При документальном оформлении мониторинга:

- а) должны быть описаны процедуры мониторинга, включая процедуру выбора заданий для инспекции;
- б) фиксируются оценки соблюдения федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и требований нормативных правовых актов Российской Федерации, надлежащей организации и эффективности функционирования системы контроля качества и надлежащего применения принципов и процедур контроля качества, в результате чего аудиторская организация выдает аудиторские заключения или иные отчеты, соответствующие условиям конкретных заданий;
- в) должны быть описаны выявленные недостатки, дана оценка их последствий и сформулированы основания для принятия дальнейших мер.

85. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что надлежащим образом осуществляется работа:

- а) с жалобами и претензиями относительно того, что работа, выполненная аудиторской организацией, не соответствует федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности и требованиям нормативных правовых актов Российской Федерации;
- б) с претензиями относительно несоблюдения процедур контроля качества работы аудиторской организации.

86. Жалобы и претензии могут поступать как от лиц, работающих в аудиторской организации, так и от иных лиц. Они могут поступать от работников аудиторской организации, клиентов или третьих сторон и могут быть предъявлены членам аудиторских групп или другим работникам аудиторской организации.

87. В аудиторской организации должен быть установлен определенный порядок (как часть системы процедур контроля качества), в соответствии с которым работники аудиторской организации могли бы передавать свои жалобы или претензии без опасений быть наказанными.

88. В аудиторской организации такие жалобы и претензии должны быть расследованы в соответствии с установленными процедурами. Расследование должен проводить опытный руководящий сотрудник аудиторской организации, обладающий соответствующим опытом и знаниями и не участвующий в выполнении задания. При расследовании может потребоваться консультация юриста. Небольшие аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут для проведения расследования воспользоваться услугами сторонних компетентных лиц или другой аудиторской организации. Жалобы и претензии, а также ответные действия аудиторской организации должны быть документально оформлены.

89. Если по результатам расследования будут выявлены недостатки в организации и функционировании системы контроля качества услуг аудиторской организации или случаи несоблюдения отдельными лицами принципов и процедур системы контроля качества услуг аудиторской организации, аудиторская организация должна предпринять соответствующие меры, указанные в пункте 79 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности.

Документирование

90. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, требующие надлежащего документирования, обеспечивающего уверенность в том, что каждый элемент системы контроля качества функционирует надлежащим образом.

91. Порядок документирования определяется аудиторской организацией самостоятельно. Например, крупные аудиторские организации используют электронные базы данных для документирования подтверждения независимости, оценки выполнения задания и результатов мониторинга. Небольшие аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут использовать менее формальные способы – записи, осуществляемые вручную, вопросники и иные формы.

92. При определении формы и содержания документов, свидетельствующих о функционировании системы контроля качества, должны рассматриваться следующие факторы:

- а) масштабы деятельности аудиторской организации и количество ее подразделений;
- б) уровни полномочий, делегированных работникам и подразделениям аудиторской организации;
- в) характер и сложности аудиторской практики и ее организации.

93. Аудиторская организация должна хранить документы,

свидетельствующие о функционировании системы контроля качества, в течение времени, достаточного для того, чтобы лица, осуществляющие мониторинг, могли оценивать соблюдение принципов и процедур контроля качества услуг аудиторской организации, или в течение более длительного срока, если этого требуют нормативные правовые акты Российской Федерации.

КОДЕКС ЭТИКИ АУДИТОРОВ РОССИИ

от 31 мая 2007 года

**Одобен Советом по аудиторской деятельности при
Минфине России**

(протокол № 56 от 31 мая 2007 г.)

Предисловие

1. Отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому ответственность аудитора не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного клиента или работодателя. Действуя в общественных интересах, аудитор обязан соблюдать и подчиняться нормам профессиональной этики аудитора.
2. Настоящий Кодекс этики аудиторов России (далее – Кодекс)

является сводом норм профессиональной этики аудитора, т. е. сложившихся и широко применяемых при ведении аудиторской деятельности правил поведения аудитора и аудиторской организации, не предусмотренных законодательством. Поскольку не представляется возможным определить нормы профессиональной этики для всех ситуаций и обстоятельства, с которыми может столкнуться аудитор при ведении аудиторской деятельности, Кодекс содержит лишь базовые нормы.

3. Нормы профессиональной этики, содержащиеся в Кодексе, действительны для всех аудиторов, за исключением случаев, предусмотренных Кодексом.

4. Кодекс подготовлен на основе Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, принятого Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants).

5. Кодекс имеет следующую структуру.

5.1. В разделе 1 Кодекса приведены основные принципы профессиональной этики аудитора и руководство по применению этих принципов на практике (модель поведения аудитора и аудиторской организации). Аудиторы должны применять данную модель для выявления угроз нарушения основных принципов, оценки серьезности таких угроз, а в случаях, когда угроза оценивается иначе, чем явно незначительная, – для принятия мер предосторожности с целью устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам не подвергается опасности.

5.2. В разделах 2 – 9 Кодекса описан порядок применения указанной модели поведения в конкретных ситуациях. В ней приведены примеры мер предосторожности против угроз нарушения основных принципов. Кроме того, приведены примеры ситуаций, в которых невозможно принять достаточные меры предосторожности против угроз, и, следовательно, необходимо избегать действий или отношений, ведущих к возникновению таких угроз.

Примеры, приведенные в указанных разделах, не дают исчерпывающего перечня всех обстоятельств работы аудиторов, при которых могут возникнуть угрозы нарушения основных принципов поведения, и не должны рассматриваться в качестве таковых. Следовательно, аудитору недостаточно просто следовать приведенным примерам; необходимо применять модель поведения к конкретным условиям работы.

6. Аудитор не должен участвовать в деятельности, которая оказывает или может оказать негативное влияние на его честность, объективность и репутацию профессии и в результате стать не совместимой с предоставлением профессиональных услуг.

Основные принципы

1.1. Аудитор обязан соблюдать следующие основные принципы поведения:

- а) честность;
- б) объективность;
- в) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- г) конфиденциальность;
- д) профессиональность поведения.

Честность

1.2. Аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях. Принцип честности также предполагает честное ведение дел и правдивость.

1.3. Аудитор не должен быть связан с отчетностью, документами, сообщениями или иной информацией, если есть основания полагать, что:

- а) они содержат в существенном отношении неверные или вводящие в заблуждение утверждения;
- б) они содержат утверждения или данные, подготовленные небрежно;
- в) в них пропущены или искажены необходимые данные там, где пропуски или искажения могут вводить в заблуждение.

1.4. Аудитор не будет считаться нарушившим пункт 1.3, если он выдает заключение (отчет), модифицированное по основаниям, приведенным в этом пункте.

Объективность

1.5. Аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений.

1.6. Аудитор может оказаться в ситуации, которая может повредить его объективности. Аудитору следует избегать отношений, которые могут исказить или повлиять на его профессиональные суждения.

Профессиональная компетентность и должная тщательность

1.7. Аудитор обязан постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или

работодателям квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве. При оказании профессиональных услуг аудитор должен действовать с должным усердием и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами.

1.8. Квалифицированная профессиональная услуга предполагает наличие обоснованного суждения по применению профессиональных знаний и навыков в процессе предоставления такой услуги. Обеспечение профессиональной компетентности можно разделить на два самостоятельных этапа:

а) достижение должного уровня профессиональной компетентности;

б) поддержание профессиональной компетентности на должном уровне.

1.9. Поддержание профессиональной компетентности требует постоянной осведомленности и понимания соответствующих технических, профессиональных и деловых новшеств. Постоянное повышение профессиональной квалификации развивает и поддерживает способности, позволяющие аудитору компетентно работать в профессиональной среде.

1.10. Под усердием понимается обязанность действовать в соответствии с требованиями задания (договора), внимательно, тщательно и своевременно.

1.11. Аудитор должен предпринимать меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом в профессиональном качестве, имели надлежащую подготовку и должное руководство.

1.12. В случаях, когда это уместно, аудитор должен ставить клиентов, работодателей или иных пользователей профессиональных услуг в известность об ограничениях, присущих этим услугам, с тем чтобы избегать толкования выраженного аудитором мнения как утверждения факта.

Конфиденциальность

1.13. Аудитор должен обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не должен раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями, за исключением случаев, когда аудитор имеет законное или профессиональное право либо обязан раскрыть такую информацию. Конфиденциальная информация, полученная в результате профессиональных или деловых отношений, не должна использоваться аудитором для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.

1.14. Аудитор должен соблюдать конфиденциальность даже вне

профессиональной среды. Аудитор должен помнить о возможности неумышленного разглашения информации, особенно в условиях поддержания длительных связей с деловыми партнерами либо их близкими родственниками или членами семьи.

1.15. Аудитор также должен соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным клиентом или работодателем.

1.16. Аудитор также должен иметь в виду необходимость соблюдать конфиденциальность информации внутри аудиторской организации или в отношениях с работодателями.

1.17. Аудитор должен предпринимать все разумные меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом, и лица, от которых он получает консультации или помощь, с должным уважением относились к его обязанности соблюдать конфиденциальность информации.

1.18. Необходимость соблюдать принцип конфиденциальности сохраняется даже после окончания отношений между аудитором и клиентом или работодателем. Меняя место работы или приступая к работе с новым клиентом, аудитор имеет право использовать предыдущий опыт. Однако аудитор не должен использовать или раскрывать конфиденциальную информацию, собранную или полученную в результате профессиональных или деловых отношений.

1.19. В следующих обстоятельствах аудитор должен или может быть обязан раскрыть конфиденциальную информацию, либо такое раскрытие может быть уместным:

а) раскрытие разрешено законом и (или) санкционировано клиентом или работодателем;

б) раскрытие требуется законом, например:

при подготовке документов или представлении доказательств в иной форме в ходе судебного разбирательства;

при сообщении ставших известными фактов нарушения закона надлежащим органам государственной власти;

в) раскрытие является профессиональной обязанностью или правом (если это не запрещено законом):

при проверке качества работы, проводимой внутри аудиторской организации или саморегулируемой организацией аудиторов;

при ответе на запрос или в ходе расследования внутри аудиторской организации, саморегулируемой организации аудиторов или надзорного органа;

при защите аудитором своих профессиональных интересов при юридическом разбирательстве;

для соответствия правилам (стандартам) и нормам профессиональной этики.

1.20. При принятии решения о возможности раскрытия

конфиденциальной информации аудитор должен учитывать следующее:

- а) будет ли нанесен ущерб интересам какой-либо из сторон, включая третьи стороны, интересы которых также могут быть затронуты, при наличии разрешения клиента или работодателя на раскрытие информации;
- б) является ли соответствующая информация достаточно известной и в разумной степени обоснованной. В ситуации, когда имеют место необоснованные факты, неполная информация либо необоснованные выводы, должно быть использовано профессиональное суждение для определения, в каком виде раскрывать информацию (если необходимо раскрывать);
- в) характер предполагаемого сообщения и его адресат. В особенности аудитор должен быть уверен, что лица, которым адресовано сообщение, являются надлежащими получателями.

Профессиональное поведение

1.21. Аудитор должен соблюдать соответствующие законы и нормативные акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать профессию либо являются действиями, которые разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, расценит как отрицательно влияющие на хорошую репутацию профессии.

1.22. При предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг аудитор не должен дискредитировать профессию. Аудитор должен быть честным, правдивым и не должен:

- а) делать заявления, преувеличивающие уровень услуг, которые он может предоставить, его квалификацию и приобретенный им опыт;
- б) давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов.

Подход, основанный на модели

1.23. Условия, в которых работает аудитор, могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Невозможно описать все ситуации, в которых возникают такие угрозы, и определить надлежащие действия, направленные на устранение. Кроме того, характер задания (договора) может существенно различаться от случая к случаю, и, следовательно, возможно возникновение различных угроз, которые соответственно требуют разных защитных мер. Таким образом,

модель, требующая от аудитора не просто следовать заданному набору правил, которые могут быть оспорены, а определять, оценивать и реагировать на угрозы нарушения основных принципов, служит общественным интересам.

В Кодексе приведена модель, имеющая цель помочь аудитору выявлять, оценивать и реагировать на угрозы нарушения основных принципов. Если выявленная угроза не является явно незначительной, то аудитор должен, если это уместно, предпринять меры предосторожности, направленные на устранение такой угрозы или сведение ее до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам не подвергается опасности.

1.24. В случае, когда аудитор знает либо когда может обоснованно ожидать, что он знает о наличии обстоятельств или отношений, которые могут подвергнуть опасности соблюдение основных принципов, он обязан оценить любые угрозы нарушения основных принципов.

1.25. При оценке значимости угрозы аудитор должен принимать во внимание как количественные, так и качественные факторы. Если аудитор не может предпринять надлежащие меры предосторожности, он обязан отказаться от предоставления требуемых от него профессиональных услуг или прекратить их предоставление, или в случае необходимости отказаться от выполнения своих обязанностей перед клиентом.

1.26. Аудитор может непреднамеренно нарушить какое-либо положение Кодекса. В зависимости от характера и значимости такое непреднамеренное нарушение может не представлять опасность для соблюдения основных принципов. Как только такое нарушение обнаружено, оно должно быть незамедлительно исправлено и должны быть приняты необходимые меры предосторожности.

Угрозы и меры предосторожности

1.27. Соблюдению основных принципов может угрожать широкий круг обстоятельств. Большинство угроз можно разделить на следующие категории:

- а) угрозы личной заинтересованности, которые могут возникнуть вследствие финансовых или других интересов аудитора, его ближайших родственников или членов семьи;
- б) угрозы самоконтроля, которые могут возникнуть, когда предыдущее суждение должно быть переоценено аудитором, ранее вынесшим это суждение;
- в) угрозы заступничества, которые могут возникнуть, когда, продвигая какую-либо позицию или мнение, аудитор доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть

подвергнута сомнению;

г) угрозы близкого знакомства, которые могут возникнуть, если в результате близких отношений аудитор начинает с излишним сочувствием относиться к интересам других лиц;

д) угрозы шантажа, которые могут возникнуть, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) аудитор пытаются помешать действовать объективно.

1.28. Характер и значимость угроз могут различаться в зависимости от того, возникают ли они в связи с оказанием клиенту услуг по аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности, услуг по проверке достоверности информации, не являющейся аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности, услуг, не связанных с проверкой достоверности информации.

1.29. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы личной заинтересованности, являются, в частности:

а) финансовая заинтересованность в клиенте или общая с клиентом финансовая заинтересованность;

б) чрезмерная зависимость от общего размера гонорара, получаемого от одного клиента;

в) наличие тесных деловых отношений с клиентом;

г) обеспокоенность возможностью потерять клиента;

д) возможность стать сотрудником клиента;

е) условный гонорар, зависящий от результатов проверки достоверности информации;

ж) заем, выданный клиенту, которому оказываются услуги по проверке, либо директору или иному должностному лицу клиента, а также заем, полученный от них.

1.30. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы самоконтроля, являются, в частности:

а) обнаружение существенной ошибки при перепроверке работы аудитора;

б) подготовка отчета о функционировании финансовых систем, в разработке или внедрении которых принимал или принимает участие аудитор;

в) подготовка исходных данных, используемых для подготовки информации, являющейся предметом проверки;

г) член проверяющей группы является или в недавнем прошлом являлся директором или должностным лицом клиента;

д) член проверяющей группы работает или в недавнем прошлом работал по найму у клиента в должности, позволяющей оказывать непосредственное и существенное влияние на предмет проверки;

е) оказание клиенту услуги, непосредственно влияющей на предмет проверки.

1.31. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы заступничества, являются, в частности:

а) продвижение акций листинговой компании, когда эта компания является клиентом по аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности;

б) действия в качестве защитника клиента по проверке при разбирательстве или споре с третьей стороной.

1.32. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы близкого знакомства, являются, в частности:

а) член группы, ответственной за задание, находится в близких родственных или семейных отношениях с директором или иным должностным лицом клиента;

б) член группы, ответственной за задание, находится в близких родственных или семейных отношениях с работником клиента, занимающим должность, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания;

в) бывший собственник или руководитель аудиторской организации является директором или иным должностным лицом клиента либо работником, занимающим должность, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания;

г) принятие подарков или знаков особого внимания от клиента, за исключением случаев, когда их стоимость является явно незначительной;

д) длительные деловые отношения между старшим персоналом аудиторской организации и клиентом.

1.33. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы шантажа, являются, в частности:

а) угроза увольнения или отстранения от выполнения задания для клиента;

б) угроза возбуждения судебного разбирательства;

в) давление с целью необоснованно снизить объем выполняемых работ для сокращения гонорара.

1.34. Аудитор может также столкнуться с тем, что некоторые особые обстоятельства ведут к возникновению уникальных угроз нарушения одного или более основных принципов. Очевидно, что такие уникальные угрозы не могут быть классифицированы. При профессиональных либо деловых отношениях аудитор должен всегда помнить о возможности таких угроз.

1.35. Меры предосторожности, которые могут устранить указанные угрозы или ослабить их до приемлемого уровня, подразделяются на две общие группы:

а) меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом или нормативными актами;

б) меры предосторожности, обусловленные рабочей средой.

1.36. Меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом или нормативными актами, включают, в частности:

- а) требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессией;
- б) требования постоянного повышения профессиональной квалификации;
- в) руководство по корпоративному поведению (управлению);
- г) профессиональные правила (стандарты);
- д) контроль процедуры со стороны профессии и надзорных органов, а также качества работы и соблюдения дисциплинарных процедур;
- е) внешние проверки юридически уполномоченными третьими лицами отчетов, документов, сообщений и иной информации, подготовленных аудитором.

1.37. Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, различаются в зависимости от конкретных обстоятельств. Также меры предосторожности включают общие меры, относящиеся к деятельности, и конкретные меры, относящиеся к заданию. Аудитор должен вынести суждение о том, как лучше реагировать на выявленную угрозу. При этом аудитор должен рассмотреть, что именно признало бы приемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией (в том числе о существенности угрозы и принятых мерах предосторожности). При таком рассмотрении должны учитываться такие факторы, как существенность угрозы, характер задания и структура аудиторской организации.

1.38. Общие меры предосторожности, относящиеся к деятельности аудиторской организации, могут включать:

- а) руководство аудиторской организацией, при котором подчеркивается важность соблюдения основных принципов;
- б) руководство аудиторской организацией, при котором подразумевается, что члены проверяющей группы будут действовать в общественных интересах;
- в) правила и процедуры проведения контроля и мониторинга качества проверки выполнения заданий;
- г) документально зафиксированные правила, предусматривающие выявление угроз нарушения основных принципов, оценку их серьезности и в случаях, когда такие угрозы не являются явно незначительными, определение и осуществление мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня;
- д) для аудиторских организаций, выполняющих задание по проверке, – документально зафиксированные правила независимости, предусматривающие выявление угроз независимости, оценку их серьезности и в случаях, когда такие угрозы не являются явно незначительными, определение и осуществление мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня;

- е) документально зафиксированные внутренние правила и процедуры, требующие соблюдения основных принципов;
- ж) правила и процедуры, позволяющие идентифицировать интересы и отношения между аудиторской организацией или членами группы, выполняющей задание, и клиентами;
- з) правила и процедуры контроля и при необходимости управления зависимостью доходов аудиторской организации от поступлений от отдельного клиента;
- и) привлечение других руководителей и групп, выполняющих задания, для оказания клиенту по проверке услуг, не связанных с проверкой;
- к) правила и процедуры, запрещающие лицам, не являющимся членами группы, выполняющей задание, неправомерно влиять на результаты задания;
- л) своевременное доведение информации о правилах и процедурах аудиторской организации, в том числе о любых изменениях в них, до сведения всех руководителей и профессиональных сотрудников, и надлежащая организация их обучения;
- м) назначение одного из руководителей аудиторской организации ответственным за должное функционирование системы внутреннего контроля качества;
- н) информирование всех руководителей и сотрудников аудиторской организации обо всех клиентах по проверке и связанных с ними организациях, независимость по отношению к которым они должны соблюдать;
- о) дисциплинарный механизм, стимулирующий соблюдение правил и процедур аудиторской организации;
- п) официально объявленные правила и процедуры, стимулирующие и уполномочивающие сотрудников сообщать руководству аудиторской организации о любых проблемах, связанных с соблюдением основных принципов.

1.39. Конкретные меры предосторожности, относящиеся к заданию, могут включать:

- а) привлечение другого аудитора для проверки проделанной работы или получения необходимой консультации;
- б) получение консультаций от независимой третьей стороны (например, комитета по аудиту клиента), профессионального контрольного органа или других аудиторов;
- в) обсуждение этических проблем с руководящими работниками клиента;
- г) раскрытие руководящим работникам клиента характера оказываемых услуг и размера взимаемой платы (гонорара);
- д) привлечение другой аудиторской организации для выполнения (повторного выполнения) части задания;

е) ротация руководящего персонала проверяющей группы.

1.40. В зависимости от характера задания аудитор может также полагаться на меры предосторожности, применяемые клиентом. Однако для сведения угроз до приемлемого уровня полагаться исключительно на такие меры невозможно.

1.41. Меры предосторожности, заложенные в системах и процедурах клиента, могут включать:

- а) утверждение или одобрение назначения аудиторской организации для выполнения задания лицами, не входящими в руководство клиента;
- б) наличие у клиента компетентных работников, обладающих опытом и полномочиями для принятия управленческих решений;
- в) применение клиентом при поручении заданий, не связанных с аудитором, внутренних процедур, обеспечивающих объективный выбор исполнителя;
- г) наличие у клиента структуры корпоративного поведения (управления), обеспечивающей надлежащее наблюдение и информирование об услугах аудиторской организации.

1.42. Определенные меры предосторожности могут увеличить вероятность выявления или пресечения неэтичного поведения. Такие меры включают, в частности:

- а) эффективную, широко освещаемую систему работы с жалобами и претензиями, управление которой осуществляется организацией-работодателем, профессией или регулирующим органом, позволяющую коллегам, работодателям и представителям общественности обращать внимание на факты непрофессионального или неэтичного поведения;
- б) четко определенную обязанность сообщать о нарушениях норм этики.

1.43. Характер мер предосторожности, подлежащих принятию, изменяется в зависимости от обстоятельств. При вынесении профессионального суждения аудитор должен рассмотреть, что признало бы неприемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией (в том числе о существенности угрозы и принятых мерах предосторожности).

Разрешение этических конфликтов

1.44. При оценке соблюдения основных принципов аудитору, возможно, потребуется разрешить конфликт, возникающий из применения основных принципов поведения.

1.45. Приступая к формальному или неформальному процессу разрешения конфликта, аудитор в качестве части такого процесса должен самостоятельно или совместно с другими лицами

рассмотреть:

- а) уместные факты;
- б) имеющиеся этические проблемы;
- в) основные принципы, имеющие отношение к вопросу;
- г) установленные внутренние процедуры;
- д) альтернативные действия.

Рассмотрев указанное, аудитор должен определить соответствующий образ действий, совместимый с основными принципами поведения. Аудитор также должен взвесить последствия каждого возможного образа действий. Если проблема остается неразрешенной, аудитор должен проконсультироваться с соответствующими лицами в аудиторской организации с целью получения помощи для разрешения конфликта.

1.46. В интересах аудитора может быть документирование сути проблемы, деталей любых обсуждений ее и принятых решений по этой проблеме.

1.47. Если значительный конфликт не поддается разрешению, аудитор может пожелать обратиться за профессиональным советом в соответствующую саморегулируемую организацию аудиторов или к юридическим консультантам и, таким образом, получить рекомендации по разрешению этической проблемы, не нарушая при этом конфиденциальности. Например, аудитор может столкнуться со случаем мошенничества, сообщая о котором он может нарушить обязательство соблюдать конфиденциальность. В таком случае аудитор должен рассмотреть возможность юридической консультации, чтобы определить, обязан ли он сообщать о данном факте компетентным органам.

1.48. Если все уместные возможности исчерпаны, а этический конфликт остается неразрешенным, аудитор должен (когда это возможно) отказаться быть ассоциированным с предметом, ставшим причиной этого конфликта. Аудитор может решить, что в данных обстоятельствах следует выйти из состава проверяющей группы, или отказаться от конкретных обязательств, или полностью сложить с себя обязанности в рамках задания (договора) или нанявшей его аудиторской организации.

Раздел 2. Заключение договора об оказании профессиональных услуг

Приемлемость отношений с клиентом

2.1. Прежде чем установить отношения с новым клиентом, аудитор должен рассмотреть вопрос, может ли выбор этого клиента привести к возникновению угроз соблюдению основных принципов. Потенциальная угроза честности или профессиональному поведению может, например, иметь место при

наличии сомнительных характеристик клиента (его собственников, руководящих лиц или деятельности).

2.2. Сомнительными характеристиками клиента (если они известны) являются, например: участие клиента в незаконной деятельности (легализации (отмывании) доходов, полученных преступным путем); репутация непорядочного контрагента; сомнительная практика составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

2.3. Аудитор должен оценить значимость любых угроз. Если выявленные угрозы не являются явно несущественными, требуется рассмотреть и по мере необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня.

2.4. Надлежащие меры предосторожности могут включать получение и понимание информации о клиенте, его владельцах, руководителях и лицах, ответственных за административную и коммерческую деятельность, или получение от клиента гарантированного обязательства усовершенствовать практику корпоративного поведения (управления) либо систему внутреннего контроля.

2.5. Если угрозы невозможно свести до приемлемого уровня, то аудитор должен отказаться вступать в отношения с клиентом.

2.6. Приемлемость отношений с клиентом должна периодически пересматриваться для возобновляемых заданий.

Приемлемость задания

2.7. Аудитор должен предоставлять только такие услуги, которые соответствуют его компетентности. Прежде чем принять конкретное задание от клиента, аудитор должен рассмотреть вопрос о том, не приведет ли принятие задания к возникновению угроз нарушения основных принципов. Например, угроза личной заинтересованности в отношении соблюдения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности может возникнуть в случае, если группа, выполняющая задание, не обладает компетентностью, необходимой для правильного выполнения задания, или не может приобрести ее.

2.8. Аудитор должен оценивать серьезность выявленных угроз и, если они не являются явно незначительными, должен предпринять необходимые меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. К таким мерам относятся:

а) правильное понимание характера деятельности клиента, сложности совершаемых им операций, конкретных требований задания, цели, характера и объема работы, подлежащей выполнению;

- б) знание соответствующей отрасли экономической деятельности или предмета задания;
- в) наличие опыта в рамках соответствующих юридических требований или требований к отчетности либо приобретение такого опыта;
- г) привлечение достаточного количества сотрудников, обладающих необходимой квалификацией;
- д) использование работы экспертов при необходимости;
- е) договоренность о реальном сроке выполнения задания;
- ж) соблюдение правил и процедур контроля качества, способных в разумных пределах гарантировать, что конкретное задание принимается только тогда, когда оно может быть квалифицированно выполнено.

2.9. Когда аудитор намеревается полагаться на совет или работу эксперта, он должен оценить, насколько обосновано его доверие к такому совету или работе. Аудитор должен учесть такие факторы, как репутация эксперта, его опыт, имеющиеся в распоряжении ресурсы и соответствующие профессиональные и этические правила (стандарты). Такую информацию можно получить в результате предыдущей работы с этим экспертом или от третьих лиц.

Изменения договора об оказании профессиональных услуг

2.10. Аудитор, которому предлагают заменить другого аудитора или который собирается предложить свою кандидатуру для выполнения задания, которым занимается другой аудитор, должен определить, имеются ли какие-либо причины (профессиональные или иные), не позволяющие ему принять это задание, например обстоятельства, угрожающие нарушением основных принципов. Например, если аудитор принял задание, не зная всех связанных с ним фактов, может возникнуть угроза соблюдению принципа профессиональной компетенции и должной тщательности.

2.11. Необходимо оценить серьезность таких угроз. В зависимости от характера задания для установления всех фактов и обстоятельств, вызывающих изменение задания, может потребоваться прямой контакт с выполняющим задание аудитором с целью определения того, можно ли это задание принять. Например, поверхностные причины изменения могут не отражать полностью все факты, а лишь служить признаком наличия разногласий с выполняющим задание аудитором, которые могут повлиять на решение о принятии этого задания.

2.12. Выполняющий задание аудитор обязан соблюдать конфиденциальность. Степень, в которой аудитор может и должен обсуждать состояние дел клиента с предполагаемым аудитором, зависит от характера задания, а также от:

- а) наличия на то разрешения клиента;
- б) относящихся к такому контакту и раскрытию информации юридических или этических требований.

2.13. При отсутствии указаний со стороны клиента выполняющий

задание аудитор не должен при обычных обстоятельствах передавать информацию по своей инициативе. Обстоятельства, при которых раскрытие информации является уместным, приведены в разделе 1 Кодекса:

12.14. Если выявленная угроза не относится к явно несущественным, требуется рассмотреть и предпринять необходимые меры предосторожности с целью устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня.

2.15. Такими мерами предосторожности могут быть:

а) полное и открытое обсуждение состояния дел клиента с выполняющим задание аудитором;

б) обращение к выполняющему задание аудитору с просьбой предоставить известную ему информацию обо всех фактах и обстоятельствах, о которых, по его мнению, должен быть осведомлен предполагаемый аудитор до решения о принятии задания;

в) при ответе на предложение выставить свою кандидатуру следует указать на необходимость контакта с выполняющим задание аудитором с целью выяснения того, существуют ли профессиональные или иные причины для отклонения задания.

2.16. При обычных обстоятельствах, чтобы начать обсуждение с выполняющим задание аудитором, аудитор должен получить разрешение клиента, как правило, желательно в письменном виде. При получении такого разрешения выполняющий задание аудитор должен соблюдать все юридические и иные правила, распространяющиеся на подобные случаи. Информация, которую предоставляет выполняющий задание аудитор, должна быть честной и недвусмысленной. Если контакт с выполняющим задание аудитором невозможен, то аудитор должен стараться получить информацию о возможных угрозах другими средствами, например, у третьей стороны или путем наведения справок о руководителях клиента или лицах, облеченных руководящими полномочиями.

2.17. При невозможности устранить угрозу или свести ее до приемлемого уровня с помощью мер предосторожности аудитор, не получив удовлетворительных сведений с помощью других средств, должен отказаться от задания.

2.18. Аудитор может получить предложение выполнить работу, дополняющую или сопровождающую работу, выполняемую действующим аудитором. В такой ситуации может возникнуть угроза профессиональной компетентности и должной тщательности, например, вследствие дефицита или неполноты информации. Меры предосторожности в этом случае включают уведомление выполняющего задание аудитора о предложении такой работы, что дает ему возможность предоставить уместную информацию, необходимую для правильного проведения работы.

Раздел 3. Конфликт интересов

3.1. Аудитор должен предпринимать разумные шаги для выявления обстоятельств, в которых может возникнуть конфликт интереса. Такие обстоятельства могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Например, в случае, когда аудитор является непосредственным конкурентом клиента либо участвует в совместном бизнесе или аналогичной деятельности с основным конкурентом клиента, может возникнуть угроза нарушения принципа объективности. Угроза нарушения принципа объективности или принципа конфиденциальности может также возникнуть, если аудитор оказывает услуги клиентам, у которых существует конфликт интересов или спор, имеющие отношение к предмету услуг.

3.2. Аудитор должен оценивать серьезность всех угроз. При такой оценке аудитор должен принять во внимание, имеет ли он какие-либо деловые интересы или отношения с клиентом или третьей стороной, которые могут привести к возникновению таких угроз до установления или продолжения поддержания отношений или принятия конкретного задания. Если такие угрозы не являются явно незначительными, необходимо обдумать и по мере необходимости принять меры предосторожности для устранения таких угроз или сведения их до приемлемого уровня.

3.3. В зависимости от обстоятельств, ведущих к возникновению такого конфликта, меры предосторожности обычно включают:

- а) уведомление клиента о деловых интересах или деятельности, которые могут представлять конфликт интереса, и получение согласия клиента на действия в таких обстоятельствах;
- б) уведомление всех соответствующих сторон о том, что аудитор оказывает двум или более сторонам услуги, касающиеся предмета, который вызывает конфликт интереса этих сторон, и получение согласия всех этих сторон на продолжение таких действий;
- в) уведомление клиента о том, что аудитор при оказании запрашиваемых услуг работает для многих клиентов (например, в конкретном секторе рынка или по конкретному виду заданий), и получение согласия на действия при таких обстоятельствах.

3.4. Следующие меры предосторожности также должны быть рассмотрены:

- а) использование самостоятельных независимых групп, ответственных за задание;
- б) процедуры, препятствующие доступу к информации (например, строгая физическая изоляция групп друг от друга, конфиденциальное и безопасное хранение информации);
- в) четкие инструкции для членов групп по вопросам безопасности

и конфиденциальности;

г) использование предупреждений о соблюдении правил конфиденциальности, подписанных сотрудниками и руководителями аудиторской организации.

3.5. Если конфликт интереса создает угрозы нарушения одного или более основных принципов (например, принципам объективности, конфиденциальности и профессионального поведения), которые нельзя с помощью мер предосторожности устранить или свести до приемлемого уровня, то аудитор должен вынести решение о невозможности принять такое задание или о необходимости прекратить выполнение одного или нескольких конфликтующих заданий.

3.6. Если аудитор запросил согласие клиента на работу для третьей стороны (которая в данный момент может являться или не являться его клиентом) над предметом, который вызывает конфликт соответствующих интересов, и такое согласие не было получено, то аудитор должен отказаться продолжать работу для одной из сторон над этим предметом.

Раздел 4. Второе мнение

4.1. Ситуации, когда к аудитору обращаются с просьбой высказать второе мнение по поводу применения правил (стандартов) бухгалтерского учета, аудита, финансовой (бухгалтерской) отчетности, или других правил (стандартов) или принципов в конкретных обстоятельствах, или в отношении конкретных операций компании (или от ее имени), не являющейся клиентом аудитора, могут привести к возникновению каких-либо угроз нарушения основных принципов. Например, если такое мнение не основывается на тех же фактах, которые известны обслуживающему клиента аудитору, или же основано на неадекватных доказательствах, может возникнуть угроза нарушения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности. Серьезность такой угрозы зависит от обстоятельств и всех прочих доступных фактов и допущений, уместных при вынесении профессионального суждения.

4.2. При указанных просьбах аудитор должен оценивать значимость таких угроз и, если такие угрозы не являются явно незначительными, должен предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для устранения такой угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Такие меры могут включать запрос клиенту на разрешение пообщаться с обслуживающим его аудитором, ограничения, присущие любому мнению, выражаемому при общении с данным клиентом, представление копии (в письменной форме) своего мнения аудитору, обслуживающему данного клиента.

4.3. Если компания, запрашивающая указанное мнение, не даст разрешения на общение с аудитором, обслуживающим ее, аудитор должен, взвесив все обстоятельства, решить, уместно ли для него представлять искомое мнение.

Раздел 5. Гонорар и другие виды вознаграждения

5.1. При ведении переговоров о профессиональных услугах аудитор может назначать любой гонорар, который он считает соответствующим его услугам. Если один аудитор назначает гонорар ниже, чем другие, это само по себе не считается неэтичным поступком. Однако из назначенного гонорара может возникнуть угроза нарушения основных принципов. Например, если назначен гонорар, то может возникнуть угроза личной заинтересованности, направленная против принципа профессиональной компетентности и должного усердия, т. к. назначенный гонорар столь низок, что это может вызвать трудности при выполнении задания в соответствии с техническими и профессиональными правилами (стандартами).

5.2. Серьезность угроз зависит от таких факторов как уровень назначенного гонорара и услуги, к которым этот гонорар применяется. С учетом этих угроз необходимо предусмотреть и по необходимости принять меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Такими мерами предосторожности могут быть:

- а) ознакомление клиента с условиями выполнения задания и, в частности, с методикой расчета оплаты и объема оказываемых услуг;
- б) выделение для выполнения задания должного времени и квалифицированного персонала.

5.3. При предоставлении некоторых видов услуг, не связанных с проверкой, широко применяются условные гонорары. Однако в определенных обстоятельствах это может привести к возникновению угрозы личной заинтересованности, направленной против принципа объективности. Серьезность такой угрозы будет зависеть от таких факторов, как:

- а) характер задания;
- б) пределы изменения величины возможного гонорара;
- в) методика расчета гонорара;
- г) вероятность того, что итоги или результат задания будут проверены независимым третьим лицом.

5.4. Необходимо оценить серьезность такой угрозы. Если она не является явно незначительной, то необходимо предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Такие

меры могут включать:

- а) заранее заключенный с клиентом письменный договор о методе расчета гонорара;
- б) раскрытие предполагаемым пользователям работы, выполняемой аудитором, метода расчета гонорара;
- в) правила и процедуры контроля качества;
- г) перепроверка работы, выполненной аудитором, объективной третьей стороной.

5.5. В определенных обстоятельствах аудитор может получать вознаграждение за посредничество или комиссионное вознаграждение, связанное с его работой с клиентом. Например, если аудитор не может предоставить конкретные требуемые услуги, он может получить плату за то, что направляет своего клиента к другому аудитору или эксперту. Аудитор может получить комиссионное вознаграждение от третьей стороны (например, от распространителя программного обеспечения) за продажу клиенту товара или услуг. Принятие такой платы или комиссионного вознаграждения может привести к возникновению угрозы личной заинтересованности, направленной против принципа объективности и принципа профессиональной компетентности и должной тщательности.

5.6. Аудитор может сам предлагать вознаграждение с целью получить клиента, который продолжает оставаться клиентом другого аудитора, но последний не может оказать услуги, требуемые в данный момент клиентом. Выплата такого вознаграждения также может создать угрозы личной заинтересованности, направленные против принципа объективности и принципа профессиональной компетентности и должной тщательности.

5.7. Аудитор не должен выплачивать или получать посредническое или комиссионное вознаграждение, если он не принял меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Такие меры могут включать:

- а) раскрытие клиенту любых соглашений о выплате посреднического вознаграждения другому аудитору за переданную ему работу;
- б) раскрытие клиенту любых соглашений о получении посреднического вознаграждения за передачу работы с этим клиентом другому аудитору;
- в) заранее полученное согласие клиента на оказание аудитором комиссионных услуг, связанных с продажей клиенту товаров или услуг третьей стороной.

5.8. Аудитор может приобрести другую организацию или ее часть на условиях, что оплата будет произведена физическим лицам, ранее формально владевшим организацией, либо их наследникам или правопреемникам. Такая плата не считается посреднической

оплатой или комиссионным вознаграждением в смысле пунктов 5.5 – 5.7 настоящего раздела Кодекса.

Раздел 6. Реклама и предложение профессиональных услуг

6.1. В случае, когда аудитор ищет новые заказы на предоставление своих услуг посредством рекламы и других методов работы на рынке, могут возникнуть угрозы нарушения основных принципов. Например, если предложение услуг, профессиональных достижений и продуктов ведется с помощью методов, не совместимых с принципом профессионального поведения, возникает угроза личной заинтересованности в отношении соблюдения этого принципа.

6.2. При предложении и продвижении своих услуг на рынке аудитор не должен дискредитировать профессию. Аудитор должен быть честным и правдивым и не должен:

- а) делать заявления, преувеличивающие уровень услуг, которые он может представить, его квалификацию или приобретенный им опыт;
- б) давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов.

При сомнениях относительно предлагаемой формы рекламы или методов работы на рынке аудитор должен проконсультироваться с соответствующим органом саморегулируемой организации аудиторов.

Раздел 7. Подарки и знаки внимания

7.1. Клиент может предлагать подарки и оказывать знаки внимания аудитору или его близким родственникам и членам семьи. Подобное предложение, как правило, может привести к возникновению угроз нарушения основных принципов. Например, принятие подарка от клиента может породить угрозу личной заинтересованности в отношении принципа объективности, а если само предложение такого подарка сделано публично, то может возникнуть угроза шантажа.

7.2. Значимость таких угроз будет зависеть от характера знаков внимания или подарков, их стоимости и намерения, стоящего за такими предложениями. Если разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, может признать такие подарки или знаки внимания явно незначительными, то аудитор может считать, что такое предложение сделано в процессе нормальных деловых отношений и не содержит конкретного намерения повлиять на его суждение

или получить от него какую-либо информацию. В таких случаях аудитор может считать, что значительной угрозы нарушения основных принципов не существует.

7.3. Если при оценке значимости указанной угрозы она не может рассматриваться как явно незначительная, необходимо предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для устранения этой угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Если при принятии таких мер невозможно устранить угрозу или свести ее до приемлемого уровня, то аудитор не должен принимать предложенный ему подарок или знак внимания.

Раздел 8. Применение принципа объективности при всех видах услуг

8.1. Предоставляя любые профессиональные услуги, аудитор должен учитывать возможность угрозы нарушения принципа объективности, которая может быть результатом наличия заинтересованности в клиенте, его директорах, иных должностных лицах или работниках, либо в близких личных или деловых отношениях с ними. Например, в результате семейных или тесных деловых отношений может возникнуть угроза близкого знакомства.

8.2. Аудитор, предоставляющий услуги по проверке, обязан быть независимым от клиента по проверке. При оказании услуг требуется независимость мышления и независимость поведения, которые позволяют аудитору выражать беспристрастное мнение без конфликта интереса или негативного влияния других лиц и причем выражать его так, чтобы со стороны не возникало сомнения в его объективности. В разделе 9 приводятся конкретные правила соблюдения независимости аудиторов при выполнении задания по проверке.

8.3. Угрозы нарушения принципа объективности при предоставлении любых профессиональных услуг будут зависеть от конкретных обстоятельств задания и характера работы, выполняемой аудитором.

8.4. Аудитор должен оценить серьезность таких угроз и, если они не относятся к явно незначительным, должен предусмотреть и по мере необходимости принять надлежащие меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. К таким мерам относятся:

- а) исключение из состава группы, выполняющей задание;
- б) осуществление процедур надзора;
- в) прекращение финансовых или деловых отношений, вызывающих угрозу;
- г) обсуждение проблем со старшим руководством аудиторской организации;

д) обсуждение проблемы с уполномоченными лицами клиента.

Раздел 9. Применение принципа независимости при заданиях по проверке достоверности информации

9.1. Понятие независимости подразумевает независимость мышления и независимость поведения.

Независимость мышления – это образ мышления, который позволяет выразить мнение, не зависящее от влияния факторов, способных скомпрометировать его, и позволяет аудитору действовать честно, проявлять объективность и профессиональный скептицизм.

Независимость поведения – это линия поведения, которая позволяет избежать фактов и обстоятельств, которые настолько значимы, что разумное и хорошо информированное третье лицо, обладающее всей необходимой информацией, в том числе и о применяемых мерах предосторожности, может обоснованно посчитать, что честность, порядочность или профессиональный скептицизм аудиторской организации или члена проверяющей группы были скомпрометированы.

9.2. Употребление понятия "независимость" без наполнения его конкретным содержанием может привести к неправильному пониманию его. Если данное понятие употребляется вне контекста, посторонний наблюдатель может решить, что лицо, выносящее профессиональное суждение, должно быть полностью свободно от всех экономических, финансовых и прочих связей. Это невозможно, поскольку каждый член общества связан взаимоотношениями с другими. Следовательно, существенность экономических, финансовых и прочих отношений следует оценивать в свете того, что именно разумное и информированное третье лицо, обладающее всей необходимой информацией, обоснованно сочло бы неприемлемым.

9.3. На практике может встречаться множество ситуаций и сочетаний обстоятельств. Соответственно невозможно описать все возможные ситуации, создающие угрозы независимости, и определить необходимые меры противодействия. Кроме того, характер задания по проверке может меняться, из-за чего возникают разные угрозы, требующие применения разных мер предосторожности. Такая концептуальная модель, которая требует от аудиторских организаций и членов проверяющих групп выявлять, оценивать и реагировать на угрозы независимости, а не просто следовать установленному набору правил, которые могут носить условный характер, отвечает интересам общества.

Концептуальный подход к независимости

9.4. Члены проверяющих групп, работники аудиторских организаций должны применить модель поведения аудитора и аудиторской организации к конкретным рассматриваемым обстоятельствам. Кроме этого, помимо определения характера отношений между работниками аудиторской организации, членами проверяющей группы и клиентом по проверке необходимо учитывать, не могут ли создать угрозу независимости также отношения между лицами, не входящими в состав проверяющих групп, и клиентом.

9.5. Примеры, приведенные в настоящем разделе, иллюстрируют практическое применение модели поведения, а не являются полным перечнем всех обстоятельств, которые могут создать угрозу независимости, и не должны рассматриваться как таковые. Следовательно, члену проверяющей группы, работнику аудиторской организации недостаточно просто следовать представленным примерам, а необходимо применять данную модель непосредственно к обстоятельствам текущей работы.

9.6. Характер угроз независимости и соответственно применяемых мер предосторожности с целью устранить угрозу или свести ее до приемлемого уровня различается вследствие особенностей конкретного задания по проверке достоверности в зависимости от того, является ли это задание аудиторским заданием по проверке финансовой (бухгалтерской) отчетности, либо другим видом задания по проверке достоверности финансовой информации и, кроме того, в последнем случае зависит также от цели проверки, информации о предмете проверки и предполагаемых пользователей итогового отчета. Следовательно, рассматривая вопрос о принятии либо продолжении выполнения задания, а также о требуемых мерах предосторожности или о пребывании конкретного работника членом проверяющей группы, аудиторская организация обязана оценить все сопутствующие обстоятельства, характер задания и угрозы независимости.

Задания по проверке достоверности информации, основанные на утверждениях

Задания по аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности

9.7. Задание по аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности имеет отношение к широкому кругу пользователей. Поэтому помимо соблюдения независимости мышления особую важность приобретает соблюдение независимости поведения. Соответственно, если рассматривать данное задание с точки зрения отношений с клиентом по аудиту, то, очевидно, что члены проверяющей группы, работники аудиторской организации

должны оставаться независимыми от такого клиента. Данное требование к соблюдению независимости накладывает запрет на определенные отношения между членами проверяющей группы и лицами, входящими в совет директоров, должностными лицами и работниками клиента, способными оказывать прямое и существенное влияние на информацию о предмете проверки (финансовую (бухгалтерскую) отчетность). Следует также уделить внимание вопросу, могут ли угрозы независимости возникать вследствие отношений с работниками клиента, способными оказывать прямое и существенное влияние на сам предмет проверки (финансовое положение проверяемой организации, ее эффективность и движение денежной наличности).

Прочие проверки информации, основанной на утверждениях клиента

9.8. При прочих заданиях по проверке информации, основанной на утверждениях клиента (при которых данный клиент не является клиентом по аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности), члены проверяющих групп и работники аудиторской организации должны сохранять независимость от клиента по проверке (от стороны, ответственной за информацию о предмете проверки или за сам предмет проверки). Данное требование к соблюдению независимости накладывает запрет на определенные отношения между членами проверяющей группы и членами совета директоров, должностными лицами и работниками клиента, способными оказывать прямое и существенное влияние на информацию о предмете проверки. Следует также уделить внимание вопросу, может ли возникнуть угроза независимости вследствие отношений с работниками клиента, способными оказывать прямое и существенное влияние на сам предмет проверки. При наличии оснований следует проанализировать возможность угроз, возникающих вследствие интересов и отношений с дочерними обществами аудиторской организации.

9.9. В большинстве проверок информации, основанной на утверждениях клиента (не являющихся аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности), проверяемая сторона несет ответственность за информацию о предмете проверки и за сам предмет проверки. Однако в некоторых случаях проверяемая сторона не несет ответственности за предмет проверки. Например, при проверке предназначенного для ознакомления пользователей отчета о методах компании по удержанию позиций на рынке, подготовленного консультантом, специализирующимся на позиционировании компаний на рынке, ответственность за информацию о предмете проверки несет консультант, а ответственность за предмет проверки (методы работы компании)

несет сама компания.

9.10. При проверках информации, основанной на утверждениях клиента (не являющихся аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности), при которых проверяемая сторона отвечает за информацию о предмете проверки, но не за сам предмет проверки, члены проверяющей группы и работники аудиторской организации должны быть независимы от проверяемой стороны, ответственной за информацию о предмете проверки (клиента задания по проверке). Кроме того, при наличии оснований следует учесть угрозы, которые могут возникнуть в результате отношений члена проверяющей группы, самой аудиторской организации или ее дочернего общества со стороной, ответственной за предмет проверки.

Задания по непосредственной проверке отчетности

9.11. При непосредственной проверке отчетности члены проверяющей группы и работники аудиторской организации должны быть независимы от клиента по проверке (стороны, ответственной за предмет проверки).

Отчеты для ограниченного пользования

9.12. В случае если отчет о достоверности информации (не при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности) предназначен только для определенных пользователей, пользователи должны быть осведомлены о цели, предмете проверки и ограничениях, присущих отчету вследствие участия пользователей в установлении характера и рамок для действий аудиторской организации при предоставлении таких услуг (в том числе относительно стандартов, в соответствии с которыми производится оценка или измерение). Такая осведомленность пользователей и более широкие возможности аудиторской организации по общению со всеми пользователями относительно мер предосторожности увеличивает эффективность мер, направленных на сохранение независимости поведения. Аудиторская организация при оценке угрозы независимости и рассмотрении мер предосторожности для устранения ее или сведения до приемлемого уровня должна принять эти обстоятельства во внимание. Как минимум, положения настоящего пункта должны быть применены к оценке независимости членов проверяющей группы, их близких родственников и членов семей. Более того, если аудиторская организация имеет существенную финансовую заинтересованность в клиенте по проверке (прямую либо косвенную), то возникающая угроза личной заинтересованности окажется столь значимой, что никакие меры предосторожности не

смогут свести ее до приемлемого уровня. Рассмотрение потенциальных угроз, создаваемых интересами и отношениями дочерних обществ аудиторской организации, может быть ограничено в пределах необходимого.

Множественная ответственность сторон

9.13. При некоторых заданиях по проверке достоверности информации как основанных на утверждениях, так и при непосредственной проверке отчетности (не являющихся аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности), возможно существование нескольких ответственных сторон. При таких заданиях, рассматривая вопрос о том, следует ли применять положения настоящего раздела к каждой из ответственных сторон, аудиторская организация должна решить, может ли заинтересованность или отношения между этой аудиторской организацией или членом проверяющей группы и какой-либо из ответственных сторон создать угрозу независимости, связанную с информацией о предмете проверки. При этом необходимо принять во внимание следующие факты:

- а) существенность информации о предмете проверки (или предмета проверки), за которые несет ответственность данная сторона;
 - б) степень общественного интереса к проводимой проверке.
- Если аудиторская организация решает, что угроза независимости, возникшая в результате заинтересованности или отношений с какой-либо ответственной стороной, относится к явно несущественным, то, возможно, нет необходимости применять все положения настоящего раздела.

Прочие положения

9.14. Угрозы и меры предосторожности, предусмотренные настоящим разделом, в целом рассматриваются в контексте заинтересованности и отношений аудиторской организации, ее дочерних обществ, членов проверяющих групп и клиента по проверке. В случае, когда клиентом по аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности является листинговая компания, аудиторская организация и ее дочерние общества должны учитывать интересы и отношения со связанными компаниями клиента по проверке. В идеальном случае заранее должны быть определены эти компании и существующие в связи с ними интересы и отношения. При работе с иными клиентами по проверке в случае, когда проверяющая группа имеет основания полагать, что связанная компания клиента может оказать влияние

на независимость аудиторской организации, при оценке независимости и принятии мер предосторожности эту связанную компанию следует также принимать во внимание.

9.15. Оценка угрозы независимости и последующие действия должны основываться на данных, собранных до принятия задания и в процессе его выполнения. Обязанность провести такую оценку и предпринять соответствующие действия возникает, когда аудиторская организация или член проверяющей группы знают или должны знать об обстоятельствах или отношениях, способных компрометировать независимость. Возможны случаи, когда аудиторская организация, ее дочернее общество или аудитор могут непреднамеренно нарушить положения настоящего раздела. Такое непреднамеренное нарушение обычно не ставит под сомнение независимость от клиента по проверке при условии, что аудиторской организацией приняты соответствующие правила и процедуры поддержки независимости, и при выявлении такого нарушения оно будет немедленно исправлено с принятием всех необходимых мер предосторожности.

9.16. При оценке значимости конкретной угрозы следует принимать во внимание как количественные, так и качественные факторы. Вопрос считается явно несущественным, если его можно считать незначительным и не влекущим за собой последствия.

9.17. Если была выявлена угроза независимости, которая не относится к явно незначительным, и аудиторская организация принимает решение принять либо продолжать выполнять данное задание, такое решение должно быть оформлено документально. В документе должны быть описаны выявленные угрозы и меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня.

9.18. При оценке существенности любых угроз независимости и мер предосторожности, требующихся для сведения их до приемлемого уровня, необходимо принимать во внимание интересы общества. Определенные организации могут представлять большой общественный интерес, поскольку вследствие своей хозяйственной деятельности, размера и корпоративного статуса они имеют широкий круг акционеров. Примерами таких организаций могут быть листинговые компании, кредитные и страховые организации, пенсионные фонды. Вследствие большого интереса общественности к финансовой (бухгалтерской) отчетности таких организаций некоторые положения настоящего раздела посвящены дополнительным вопросам, имеющим отношение к аудиту листинговых компаний. Следует также принимать во внимание возможность применения положений, относящихся к аудиту листинговых компаний, к аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности других клиентов, если такое применение может служить интересам общества.

9.19. Комитеты по аудиту могут играть важную роль в корпоративном поведении (управлении) клиента, если они независимы от руководства клиента и могут помочь совету директоров убедиться, что аудиторская организация, выполняя возложенную на нее роль аудитора, является независимой. Необходимо поддерживать постоянное общение между аудиторской организацией и комитетом по аудиту (при отсутствии комитета по аудиту – с другим руководящим органом) листинговой компании с целью рассмотрения отношений и вопросов, которые, по мнению аудиторской организации, можно на разумных основаниях рассматривать как оказывающие влияние на независимость.

9.20. Аудиторская организация должна установить правила и процедуры, регулирующие общение по вопросам независимости с комитетом по аудиту или другими уполномоченными представителями клиента. При аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности листинговой компании аудиторская организация в устной или письменной форме должна по меньшей

мере один раз в год сообщать клиенту о всех отношениях и вопросах, возникающих между аудиторской организацией, ее дочерними обществами и клиентом, которые по профессиональному суждению аудиторской организации можно обоснованно отнести к факторам, оказывающим влияние на независимость. Вопросы, о которых следует сообщать, носят разный характер в зависимости от обстоятельств; решение о сообщении их должна принимать аудиторская организация, имея в виду, что в целом они должны иметь отношение к вопросам, рассмотренным в настоящем разделе.

Период выполнения задания

9.21. Члены проверяющей группы и работники аудиторской организации должны быть независимы от клиента по проверке в течение всего периода выполнения задания. Период выполнения задания начинается с момента начала оказания проверяющей группой услуг по проверке и заканчивается в момент подписания заключения о результатах проверки, за исключением случая, когда в задании предусмотрены повторные периодические проверки. Если предполагается, что в будущем проверки будут повторяться, то период выполнения задания заканчивается в момент уведомления одной из сторон о прекращении профессиональных отношений либо подписания итогового заключения о проверке (в зависимости от того, какой из этих документов оформлен последним по времени).

9.22. При аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности период проверки включает все время, охватываемое отчетностью, которую проверяет аудиторская организация. Если организация становится клиентом по аудиту в течение или после периода, охватываемого проверяемой финансовой (бухгалтерской) отчетностью, то аудиторская организация должна рассмотреть возможность возникновения угроз независимости вследствие:

- а) финансовых или деловых отношений с клиентом по аудиту в течение или после периода, охватываемого финансовой (бухгалтерской) отчетностью, но до принятия аудиторской организацией задания по аудиту;
- б) услуг, ранее предоставленных клиенту по аудиту.

Аналогично при проверке достоверности информации, не являющейся аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о том, могут ли создать угрозу независимости финансовые или деловые отношения либо ранее оказанные услуги.

9.23. Если клиенту по аудиту в течение или после периода, охватываемого проверяемой отчетностью, но до начала оказания

услуг, связанных с аудитом, предоставлялись услуги, не связанные с аудитом, которые нельзя оказывать в период выполнения задания по аудиту, то необходимо рассмотреть возможность угрозы независимости вследствие оказания таких услуг. Если такая угроза не относится к явно незначительным, то необходимо предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности, направленные на сведение ее до приемлемого уровня. К таким мерам предосторожности могут относиться:

- а) обсуждение вопросов независимости, связанных с оказанием услуг, не являющихся аудитом, с представителями клиента, облеченными управленческими полномочиями, например с комитетом по аудиту;
- б) получение от клиента подтверждения о принятии им ответственности за результаты услуг, не являющихся аудитом;
- в) недопущение сотрудников, оказывавших услуги, не являющиеся аудитом, к участию в аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- г) привлечение другой аудиторской организации для перепроверки результатов услуг, не являющихся аудитом, или для повторного выполнения этих услуг в той степени, при которой она может принять на себя ответственность за них.

9.24. Если аудиторская организация оказывала услуги, не являющиеся аудитом, клиенту-компании, который впоследствии стал листинговой компанией, то такие услуги не наносят ущерб независимости аудиторской организации при условии, что:

- а) согласно положениям настоящего раздела допускалось оказание таких услуг клиентам по аудиту – нелистинговым компаниям;
- б) в случае если согласно положениям настоящего раздела не допускается оказание таких услуг клиентам по аудиту, являющимся листинговыми компаниями, то аудиторская организация прекращает оказывать эти услуги в течение разумного срока с того момента, как клиент стал листинговой компанией;
- в) аудиторская организация приняла надлежащие меры предосторожности для устранения угроз независимости, возникающих ввиду ранее оказанных услуг, или сведения таких угроз до приемлемого уровня.