

## **Тема 2. Связь международных стандартов аудита с национальными нормативными правовыми документами, регламентирующими аудиторскую деятельность**

1. Проверка соблюдения аудируемым лицом требований законов и нормативных актов
2. Связь МСА и ПАД Республики Беларусь

### **1. Проверка соблюдения аудируемым лицом требований законов и нормативных актов**

Рекомендации в отношении обязанности аудитора учитывать законы и нормативные акты при аудите финансовой отчетности содержатся в международном стандарте 250 «**Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности**». Стандарт содержит следующие параграфы: введение, ответственность руководства за соблюдение законов, проверка аудитором соблюдения законов, сообщение о несоблюдении законов и нормативных актов, отказ от проведения аудита.

При планировании аудита и выполнении аудиторских процедур аудитор учитывает тот факт, что несоблюдение субъектом законов и нормативных актов может оказать существенное влияние на финансовую отчетность. Однако при проведении аудита могут быть выявлены не все факты несоблюдения законодательных актов. Вместе с тем, выявление любых, даже несущественных, случаев несоблюдения законодательства ставит под сомнение честность руководства и работников организации. Поэтому необходимо проанализировать возможные последствия несоблюдения законодательства для аудита.

Термин «несоблюдение» согласно международным требованиям означает преднамеренные и непреднамеренные действия или бездействие проверяемого субъекта, которые противоречат действующим законам и нормативным актам. Такие действия включают операции, осуществленные самим субъектом или от его имени руководством либо работниками. Термин «несоблюдение» не применяется к действиям руководства или работников, не имеющим отношения к деятельности организации.

Профессиональная подготовка, опыт, знание субъекта и отрасли позволяют аудитору определить, что отдельные действия, привлечшие его внимание, содержат признаки несоблюдения законов и нормативных актов. Однако выводы аудитора относительно определения фактов несоблюдения законодательства обычно формируются на основе консультации опытного и квалифицированного юриста. Окончательное же решение вправе принимать только суд.

Законы и нормативные акты оказывают различное влияние на финансовую отчетность организации. Одни нормативные документы определяют форму, содержание и порядок формирования показателей финансовой отчетности, другие — регулируют условия ведения деятельности предприятия. Эти условия должны соблюдаться руководством организации. Деятельность некоторых организаций (например банков, страховых компаний) жестко регулируется законодательством. Остальные организации должны руководствоваться только общими вопросами функционирования экономического субъекта (например соблюдение трудового законодательства, техники безопасности и т.д.). Во всех случаях несоблюдение законов и нормативных актов влечет штрафные санкции, судебные процессы, ответственность экономического субъекта и руководства. В целом чем слабее связь несоблюдения с событиями и операциями, которые отражаются в финансовой отчетности, тем меньше вероятность определения факта несоблюдения законодательства аудитором.

Международная практика применения МСА 250 различна. Это связано с отличиями в нормативной базе, действующей в разных странах. Национальные стандарты каждой страны отражают ее специфику определения влияния законов и нормативных актов на аудит.

Данным стандартом руководствуются только при аудите финансовой отчетности.

МСА 250 не применим к специальному заданию по проверке соблюдения законов и нормативных актов, а также к подготовке отдельного отчета.

Стандарт определяет **ответственность руководства организации за соблюдение законов и нормативных актов**. Руководство организации несет ответственность:

- за осуществление деятельности субъекта в соответствии с законами и нормативными актами;
- предотвращение и выявление фактов несоблюдения законодательства.

Для предотвращения и выявления фактов несоблюдения законодательства руководство организации должно:

- контролировать изменение законодательства и соответствие деятельности новым требованиям;
- разрабатывать системы внутреннего контроля и оценивать их функционирование;
- разрабатывать, публиковать и соблюдать правила внутреннего распорядка организации;
- обучать сотрудников правилам внутреннего распорядка организации;
- контролировать соблюдение правил внутреннего распорядка и применение дисциплинарных мер воздействия;
- привлекать юристов для мониторинга за изменениями законодательства;
- вести реестр специальных законов, которые должны соблюдаться субъектом, и книги жалоб.

Крупные организации могут возложить выполнение этих обязанностей на отдел внутреннего аудита или ревизионную комиссию.

При **проверке аудитором соблюдения законов и нормативных актов** он не несет ответственность за предотвращение несоблюдения законодательства. Тем-не менее проведение ежегодного аудита способствует такому предотвращению. Однако при аудите возникает риск того, что некоторые существенные искажения в финансовой отчетности не будут выявлены. Риск увеличивается в том случае, если существенное искажение является причиной несоблюдения законодательства вследствие:

- наличия ряда нормативных актов, которые влияют главным образом на деятельность организации. Они не оказывают существенного влияния на финансовую отчетность и не учитываются системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля.
- сокрытия фактов несоблюдения законодательства. Например, руководство организации может совершить сговор, подлог документов, умышленное неотражение в учете операций, умышленное искажение информации;
- наличия ограничений, присущих системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также применению тестирования.

Для выявления фактов несоблюдения законодательства следует учитывать правила МСА 200 «Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности», а именно: при планировании и проведении аудита необходимо придерживаться принципа профессионального скептицизма. Аудитор может выявить события и операции, которые могли бы поставить под сомнение соблюдение субъектом законов и нормативных актов.

Аудитор при планировании аудита должен изучить все нормативные документы, имеющие отношение к организации и отрасли. Он должен также получить представление о соблюдении субъектом этих нормативных актов. Особое внимание следует обратить на законы и нормативные акты, которые могут оказать влияние на деятельность организации. В частности, их несоблюдение может привести к прекращению деятельности организации или поставить под сомнение непрерывность ее деятельности, например несоблюдение лицензионных требований или правил инвестирования.

Для общего понимания законов и нормативных актов аудитору необходимо:

- использовать информацию о деятельности организации и отрасли;
- узнать у руководства о политике и действиях организации, направленных на соблюдение законодательства;
- узнать у руководства о нормативных документах, которые могут оказать существенное влияние на деятельность организации;
- определить политику и действия руководства организации для выявления, оценки и отражения в учете судебных исков и санкций;
- обсудить законодательные требования с аудиторами дочерних фирм в других странах.

При проверке фактов несоблюдения законодательства применяются два типа аудиторских процедур:

- направленные на выявление несоблюдения законов и нормативных актов;
- применяемые при выявлении фактов несоблюдения законодательства.

Содержание аудиторских процедур приводится в табл. 4.1.

**Таблица 2.1. Содержание аудиторских процедур при проверке фактов несоблюдения законодательства**

Аудиторские процедуры	Содержание аудиторских процедур
Процедуры, направленные на выявление несоблюдения законов и нормативных актов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Опрос руководства организации о соблюдении законов и нормативных актов</li> <li>• Проверка переписки с соответствующими органами регулирования и лицензирующими органами</li> </ul>
Аудиторские процедуры	Содержание аудиторских процедур
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Опрос руководства организации о соблюдении тех законов и нормативных актов, которые оказывают влияние на определение существенных сумм и раскрываемые сведения в финансовой отчетности. Эти нормативные документы относятся к форме и содержанию финансовой отчетности, особым отраслевым требованиям, требованиям по учету операций по правительственным контрактам, начислению и признанию расходов для расчета налога на прибыль или затрат на пенсионное обеспечение</li> <li>• Ознакомление с протоколами собраний</li> <li>• Запросы в адрес руководства и юристов о судебных разбирательствах, исках, санкциях</li> <li>• Получение письменных заявлений руководства о том, что аудитору сообщены все факты несоблюдения законов и нормативных актов</li> </ul>

<p>Процедуры, применяемые при выявлении фактов несоблюдения законодательства</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Получение представления о характере несоблюдения законодательства и обстоятельствах, при которых оно имело место</li> <li>• Получение информации о влиянии несоблюдения законодательства на финансовую отчетность</li> <li>• Оценка таких возможных финансовых последствий, как пени, штрафы, санкции, ущерб, угроза конфискации активов, вынужденное прекращение деятельности, судебные разбирательства</li> <li>• Оценка необходимости раскрытия возможных финансовых последствий в финансовой отчетности.</li> <li>• Оценка достоверности и объективности финансовой отчетности организации</li> <li>• Документальное оформление выявленных фактов несоблюдения законодательства и обсуждение их с руководством организации (копии записей бухгалтерского учета или документов, конспекты бесед)</li> <li>• Возможные консультации с юристами о правовых последствиях несоблюдения законов и дальнейших действиях аудитора <ul style="list-style-type: none"> <li>• Пересмотр оценки аудиторского риска и достоверности заявлений руководства организации в том случае, если оно умалчивает о фактах несоблюдения законодательства в своих заявлениях</li> </ul> </li> </ul>
--	--

В стандарте приводятся примеры признаков, которые указывают на несоблюдение законодательства:

- расследование, проводимое государственными департаментами, наличие штрафов и пеней;
- оплата услуг, не определенных в договорах, выдача ссуд консультантам, связанным сторонам, их работникам или государственным служащим;
- значительные суммы комиссионного вознаграждения или вознаграждения посреднику;
- закупки по ценам значительно выше или ниже рыночных цен;
- необычные наличные платежи, закупки, оплачиваемые кассовыми чеками на предъявителя, переводы средств на номерные банковские счета;
- необычные операции с компаниями, зарегистрированными в налоговых оффшорных зонах;
- перечисление платежей за товары и услуги не в ту страну, из которой поставлялись товары и услуги;
- наличие системы бухгалтерского учета, которая не обеспечивает адекватного отражения операций и достаточных доказательств при аудите;
- хозяйственные операции, не учитываемые надлежащим образом;
- комментарии в средствах информации.

***Аудитор вправе сообщить о несоблюдении законодательства*** руководству организации, пользователям аудиторского заключения, органам регулирования и правоохранительным органам. При этом он должен соблюдать определенные правила.

О выявленных фактах несоблюдения законодательства аудитор сообщает ***ревизионной комиссии, совету директоров и высшему руководству организации.*** В малозначительных случаях или при отсутствии последствий аудитор может не сообщать о фактах несоблюдения законов. Кроме того, он может заранее оговорить с руководством характер вопросов, о которых будет сообщать. Однако, если несоблюдение законов является преднамеренным и существенным, аудитор немедленно должен сообщить об этом факте.

Если аудитор имеет сведения о том, что руководство организации причастно к факту несоблюдения законодательства (включая совет директоров), он обязан проинформировать об этом вышестоящий орган организации, ревизионную комиссию или наблюдательный совет этой вышестоящей организации.

*Пользователи финансовой отчетности* информируются о несоблюдении законодательства посредством аудиторского заключения. Если аудитор обнаружил существенный факт несоблюдения законодательства, он должен выразить условно-положительное или отрицательное заключение. Организация может препятствовать аудитору в получении достаточных и уместных аудиторских доказательств в отношении фактов несоблюдения законов и нормативных актов. В этом случае аудитору следует выразить условно-положительное мнение или отказаться от выражения мнения на основании ограничения объема аудита.

При проведении аудита аудитор должен соблюдать основной принцип этики — конфиденциальность информации. Следование этому принципу не позволяет аудитору сообщать о фактах несоблюдения законодательства *третьим лицам (органам регулирования и правоохранительным органам)*. Тем не менее существуют обстоятельства, при которых аудитор вправе не соблюдать требование конфиденциальности информации. Соблюдение аудитором конфиденциальности не является обязательным в силу закона или решения суда. Например, в отдельных странах аудиторы обязаны информировать контрольные органы о несоблюдении законодательства финансовыми организациями. При таких обстоятельствах аудитор должен получить консультацию юриста.

*Аудитор может отказаться от проведения аудита* в с л е д у ю щ и х случаях:

- если субъект не принимает никаких действий по исправлению последствий несоблюдения законов;
- при наличии подозрений в причастности руководства организации к несоблюдению законов и нормативных актов, что может поставить под сомнение достоверность заявлений руководства.

В любом случае аудитору рекомендуется обратиться за консультацией к юристу.

Международная практика разрешает действующему аудитору организации проинформировать аудитора, которому было предложено провести аудит, о наличии профессиональных причин, по которым аудитору, получившему предложение о проведении аудита, следует отказаться от его принятия. При этом должны учитываться этические нормы и законодательные ограничения, имеющиеся в каждой отдельной стране. Кроме того, действующий аудитор должен получить разрешение клиента на обсуждение состояния дел клиента с аудитором, получившим предложение о проведении аудита.

## **2. Связь МСА и ПАД Республики Беларусь**

В Республике Беларусь действуют 38 правил аудиторской деятельности. Они являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов.

***МСА подразделены на 5 групп.***

**Первая группа** - стандарты по контролю качества (МСКК), целью которых является установление требований в отношении обеспечения качества профессиональных услуг аудиторскими фирмами. Группа представлена МСКК 1 «Контроль качества для фирм, которые проводят аудит, обзорные проверки отчетной финансовой информации и другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам».

**Вторая группа** - Международные стандарты аудита (МСА 100-999) и имеет трехзначную нумерацию. В неё входят на данный момент 7 подгрупп аудиторских стандартов. Данные стандарты устанавливают требования в отношении порядка проведения аудита финансовой отчетности.

***Первая подгруппа «Введение»*** предназначена для определения общих условий МСА

или основ аудиторской деятельности и объединения стандартов по вводным положениям (МСА 100-199). В настоящее время данная подгруппа стандартов не действует.

Стандарты второй подгруппы «Общие принципы и обязанности» (МСА 200-299) определяют цели и принципы аудита финансовой отчетности., а также обстоятельства, при которых на аудитора и руководства аудируемого субъекта возлагаются определенные обязанности. В частности, стандарты данной подгруппы определяют условия заказа на аудит, примерное содержание договора на предоставление аудиторских услуг, а также условия, при которых аудиторский риск должен быть снижен до приемлемо низкого уровня.

Третья подгруппа стандартов (МСА 300-499) включает стандарты, посвященные планированию аудита финансовой отчетности, пониманию бизнеса предприятия, его среды и оценке риска существенного искажения, определению уровня существенности, процедурам, применяемым аудитором, исходя из уровня оцененного риска. Отдельное внимание в данной группе стандартов уделено особенностям проведения аудита экономических субъектов, использующих услуги обслуживающих организаций.

Стандарты четвертой подгруппы «Аудиторские доказательства» (МСА 500-599), устанавливают, что аудитор должен получить достаточное количество соответствующих доказательств, которые позволяют сделать обоснованное аудиторское заключение. При этом для получения аудиторских доказательств могут использоваться также внешние данные, подтверждающие те или иные положения проверки. В этих стандартах приведены примеры процедур проверки.

Стандарты пятой подгруппы «Использование результатов работы третьих лиц» (МСА 600-699) регламентируют порядок работы аудитора с информацией третьих лиц – регулируют вопросы использования информации, полученной от других аудиторов, а также вопросы взаимодействия со службой внутреннего аудита и экспертами.

Шестая подгруппа включает стандарты, посвященные итоговым аудиторским документам (МСА 700-799), положения которых устанавливают правила формирования аудиторских выводов и подготовки **аудиторского заключения** по результатам аудита финансовой отчетности. Данные МСА предусматривают, что заключение может быть **безусловно положительным** (ошибок нет, или все они скорректированы), **условно положительным** (незначительные недоработки в отчетности, например, недостаточная информация об аффилированных лицах), **отрицательным** (например, если клиент заявил о непрерывности деятельности фирмы, а проверка показала иное и, соответственно следует применять принципиально иные методы проверки). Также предусмотрена возможность отказа от выражения мнения (например, если клиент не предоставляет затребованную аудиторами информацию или препятствует её получению).

Стандарты седьмой подгруппы «Специальные области аудита» регулируют специальные вопросы аудита (МСА 800-899): проверка финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основами бухгалтерского учета, отличными от МСФО или национальных стандартов; проверка отдельных компонент отчетности - определенных счетов, групп счетов, статей отчетности; проверка соответствия контрактным договоренностям; проверка обобщенной финансовой отчетности.

**Третья группа стандартов** – Международные стандарты для заданий по обзорным проверкам (2000-2699). Данная группа стандартов предназначена для применения при проведении обзора отчетной и промежуточной финансовой информации.

**Четвертая группа стандартов** – Международные стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность. Включает в себя две подгруппы – «Стандарты, применимые ко всем заданиям, обеспечивающим уверенность», «Стандарты по специальным заданиям». Данная группа стандартов раскрывает порядок выполнения заданий по обеспечению уверенности, а также заданий по проверке прогнозной финансовой информации.

**Пятая группа стандартов** – Международные стандарты по сопутствующим услугам

(4000-4699) – раскрывает цели, принципы, процедуры и порядок составления отчетности, которые следует соблюдать при выполнении аудитором заданий по проведению согласованных процедур и заданий по подготовке финансовой информации.

**Сравнение  
смысловых разделов МСА  
с группами, на которые разделены Правила аудиторской деятельности в  
Республике Беларусь (ПАД)**

<u><i>МСА</i></u>	<u><b>Правила аудиторской деятельности РБ</b></u>
Вводные аспекты	Общие вопросы
Обязанности	Вопросы ответственности аудиторской организации и качества аудита
Планирование	Планирование аудита
Внутренний контроль	
Аудиторские доказательства	Получение аудиторских доказательств
Использование работы третьих лиц	Использование работы третьих лиц
Аудиторские выводы и заключения	Итоговые документы аудита
Специализированные области аудита	Некоторые аспекты аудита
Сопутствующие услуги	Специальные области аудита и сопутствующие услуги