



МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

курс лекций

Тема 1,2. ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА

П Л А Н

- 1. Аудиторские стандарты, их значение и виды**
- 2. Система международных стандартов аудита. Классификация Международных стандартов аудита (МСА) и Положений по международной аудиторской практике (ПМАП)**
- 3. Роль Международной федерации бухгалтеров (МФБ) в регулировании аудиторской деятельности**
- 4. Внедрение международных стандартов аудита в России**

I. Аудиторские стандарты, их значение и виды

- Федеральный закон от **30.12.2008 № 307-ФЗ** «Об аудиторской деятельности» требует применения федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД), разработанных на основе международных стандартов аудита (МСА).
- В связи с тем, что Совет по аудиторской деятельности при Минфине России **22 марта 2012 г. принял решение о прямом применении МСА**, готовятся изменения в закон № 307-ФЗ .
- Прямое применение МСА в сфере отечественного бухгалтерского учета и аудита требует большой подготовительной работы и, прежде всего, необходимо иметь качественные тексты стандартов на русском языке, соответствующие оригиналу (т.е. МСА), сложившейся в стране профессиональной терминологии и нормам русского языка.
- Российская коллегия аудиторов подготовила для Международной федерации бухгалтеров перевод МСА на русский язык.
- Процесс будет длительным, т.к. нужен не только точный перевод, но и согласование терминов аудиторских стандартов и стандартов бухгалтерского учета.

- ▣ **Стандарты аудита** – это нормативные правовые документы, регламентирующие единые требования к порядку осуществления, оформления и оценки качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценки их квалификации.
- ▣ **Стандарты** определяют общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов, вопросы методологии, а также базовые принципы, которым должны следовать аудиторы не зависимо от условий, в которых проводится аудит.
- ▣ **Стандарты** необходимы для обучения аудиторов внутри фирм, а также служат основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

- **Значение стандартов аудита** состоит в том, что они:
 - обеспечивают базу для обеспечения высокого качества аудиторской проверки;
 - содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
 - помогают пользователям понять процесс аудиторской проверки;
 - создают общий имидж профессии;
 - создают условия для устранения контроля со стороны государства;
 - помогают аудитору вести переговоры с клиентом;
 - обеспечивают связь отдельных элементов процесса аудита.
- **Стандарты аудита** не содержат детальных инструкций по их применению и определяют основные направления, порядок и цель того или иного вида деятельности аудитора.
- Они рассчитаны на *высокий профессиональный уровень, компетентность и самостоятельность аудиторов.*

- Разработкой профессиональных требований к аудиту на международном уровне занимается **Международная федерация бухгалтеров (МФБ, IFAC)**, созданная в 1977 году.
- Международная федерация бухгалтеров – организация, объединяющая национальные и региональные профессиональные бухгалтерские организации, представляющие бухгалтеров, занятых публичной практикой, в промышленности, в торговле, в общественном секторе, в образовании и др.
- В настоящее время **МФБ** представлена **164** действительными членами из **125** стран, представляющих **более 2,5 млн.** бухгалтеров.
- Россию представляют в МФБ две саморегулируемые организации: **Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России** (действительным членом МФБ став в **2001** г.) и **Российская коллегия аудиторов** (вступила в МФБ в **2008** г.).
- Вступление в МФБ имеет большую роль, т.к. *только члены МФБ могут использовать МСА.* В составе МФБ работают правления, представленные в таблице I:

Правления Международной федерации бухгалтеров

Наименование	Вид деятельности
<p>Правление по международным стандартам аудита и выражению уверенности</p>	<p>Цель – усилить единообразие аудиторской практики и сопутствующих услуг по всему миру путем разработки положений по разным вопросам аудита и гарантии достоверности, а также содействия их признанию во всем мире</p>
<p>Правление по международным стандартам образования в области финансового учета и отчетности</p>	<p>Разрабатывает правила, проводит исследования, содействует обмену информацией для того, чтобы профбухгалтеры имели адекватную подготовку в соответствии с требованиями общества и работодателей и вносили достойный вклад в гармонизацию профессии во всем мире</p>
<p>Правление по международным стандартам этики для представителей бухгалтерской профессии</p>	<p>Разрабатывает правила профессиональной этики и содействует их пониманию и признанию членами МФБ. На постоянной основе проводит мониторинг и содействует дискуссиям по целому ряду вопросов этики с тем, чтобы правила отвечали ожиданиям бухгалтеров, бизнеса, финансовых инструментов и всех, кто связан с бухгалтерской профессией</p>

Наименование	Вид деятельности
Правление по международным стандартам финансового учета и отчетности в государственном секторе	Делает акцент на бухгалтерском учете, аудите, финансовой отчетности для национальных, региональных и местных правительств, соответствующих правительственных органов, а следовательно, для избирателей, для которых они работают; разрабатывает правила, поддерживает образовательные и исследовательские программы, содействует обмену информацией между бухгалтерами, которые работают в общественном секторе или связаны с ним

- Существует *три подхода* к регулированию вопросов создания нормативной базы аудита в конкретной стране:
 - 1) *признание МСА в качестве национальных стандартов на основе МСА;*
 - 2) *разработка национальных стандартов;*
 - 3) *комбинированный подход, предполагающий как разработку национальных стандартов по основным направлениям, так и использование МСА по общим проблемам.*
- *При первом подходе применять **МСА** в качестве национальных могут только **страны – члены МФБ.***
- *Для этого членам МФБ необходимо заявить о своем намерении принять МСА в качестве национальных стандартов аудита в своей стране. После получения разрешения МФБ организации – члены МФБ получают право на перевод МСА.*

- В некоторых странах (Австралии, Бразилии, Индии, Голландии) МСА используют в качестве базы для разработки национальных стандартов аудита.
- В наиболее экономически развитых странах, имеющих национальные стандарты аудита (Канада, Великобритания, Ирландия, США), МСА просто принимают к сведению, но не ставят выше национальных.

- Различают четыре группы стандартов: *международные аудиторские, национальные, внутренние и внутрифирменные.*
- *Международные аудиторские стандарты* разрабатываются **Международным комитетом по аудиторской практике.** Они фиксируют требования к проведению аудита в разных странах. Их требования обязательны при проведении аудита транснациональных компаний.
- *Национальные стандарты* имеют все развитие страны (в России это Федеральные стандарты).
- *Внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности.* Одна из функций профессиональных объединений аудиторов состоит в организации аудита на основе единых принципов и подходов.
- С этой целью *профессиональные аудиторские объединения* могут устанавливать для своих членов внутренние правила или стандарты аудиторской деятельности на основе федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (Рис. 1).

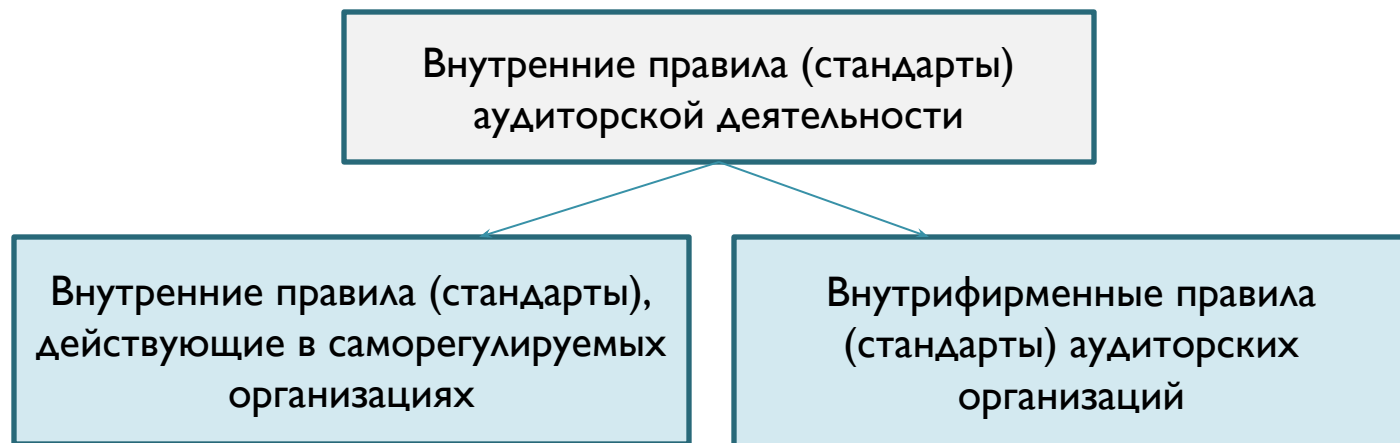


Рис. 1. Внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности

Государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов: Некоммерческое партнерство «Аудиторская палата России», НП «Институт Профессиональных аудиторов», НП «Московская аудиторская палата», НП «Российская Коллегия аудиторов», НП «Аудиторская Ассоциация Содружество»

- Требования внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности *не могут быть ниже* требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.
- *Аудиторские организации, добровольно вступившие в саморегулируемую организацию аудиторов (СРО), обязаны соблюдать требования данных правил.*
- *Применение внутренних стандартов в аудиторских организациях способствует:*
 - соблюдению требований федеральных аудиторских правил (стандартов);
 - уменьшению трудоемкости аудиторских проверок;
 - увеличению объема выполняемых аудиторских услуг;
 - повышению качества оказываемых аудиторских услуг и др.

- **Внутрифирменные стандарты.** Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы, основываясь на национальных стандартах, разрабатывают свой фирменный подход к выполнению различных действий аудитора, закрепляемых в *собственных правилах (стандартах)* аудиторской деятельности, которые *не могут противоречить* федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности.
- При этом требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов *не могут быть ниже требований* федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.
- Если аудиторское заключение дается по международным стандартам, то внутрифирменные стандарты *не должны противоречить международным стандартам.*

2. СИСТЕМА МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

□ Система Международных стандартов аудита (МСА) включает в себя:

- международные стандарты учета;
- международные нормативы аудита и сопутствующих услуг – разрабатываются правлением по международным стандартам аудита и выражения уверенности МФБ (Международная федерация бухгалтеров);
- международные положения аудита;
- международные нормативы бухгалтерского образования и этики;
- общепринятые аудиторские стандарты проверки финансовой отчетности (CAAS) – разрабатываются Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA).

- Все названные акты являются *сводами правил, разработанных профессиональными объединениями* в целях унификации основных критериев оценки работы в области аудита и обеспечения высокого уровня качества оказываемых аудиторскими услугами.
- **Международные стандарты аудита (ISA 100 – 999)** имеют *трехзначную нумерацию*, сгруппированы в группы *взаимосвязанных последовательных разделов*.
 1. **Введение (ISA 100 – 199)** содержит определение общих условий МСА или основ аудиторской деятельности группировку стандартов по вводным положениям. В этой группе представлен глоссарий.
 2. **Общие принципы и ответственность (ISA 200 – 299)** определяют цели и принципы аудита финансовой отчетности, а также обстоятельства, при которых на аудитора и руководство аудируемого лица возлагаются определенные обязательства.

- 3. Оценка рисков и связанные с этим действия (ISA 300 – 499)** - стандарты, посвященные планированию аудита финансовой отчетности; пониманию бизнеса клиента, его среды и оценке риска существенного искажения; определению уровня существенности: процедурам, которые аудитор применяет исходя из оцененного уровня риска. Уделяется здесь также внимание особенностям проведения аудита экономических субъектов, использующих услуги обслуживающих организаций.
- 4. Аудиторские доказательства (ISA 500 – 599)** устанавливают, что аудитор должен получить достаточное количество надлежащих доказательств, которые позволяют сделать обоснованное аудиторское заключение. Для получения аудиторских доказательств могут использоваться также внешние данные, подтверждающие конкретные положения проверки. В этих стандартах приведены примеры процедур проверки.

5. **Использование работы третьих лиц (ISA 600 – 699)** – стандарты 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.
6. **Аудиторское мнение и отчеты (ISA 700 – 799)** – группа стандартов, посвященных итоговым аудиторским документам, положения которых устанавливают правила формирования аудиторских выводов и подготовки аудиторского заключения по результатам аудита финансовой отчетности.
7. **Специализированные области аудита (ISA 800 – 899)** регулируют специальные вопросы аудита.
8. **Сопутствующие услуги (ISA 900 – 999)** – посвящена сопутствующим услугам по финансовой отчетности.

□ Внутри данной системы можно выделить *укрупненные группы стандартов*:

1. **Общие стандарты** – характеризуют требования, которым должны соответствовать квалификации и личностные качества аудитора:
 - а) проверка должна проводиться лицом или лицами, имеющими надлежащую техническую подготовку и квалификацию аудитора (компетентность);
 - б) по всем вопросам, касающимся выполняемой работы, точка зрения аудитора или аудиторов должна постоянно оставаться независимой (независимость);
 - в) при проведении проверки и составлении отчета необходимо подходить к этому с должной профессиональной тщательностью, вниманием и объективностью.

2. Рабочие стандарты проведения аудита:

- а) работа должна быть хорошо спланирована, а за вспомогательным персоналом должен осуществляться надлежащий контроль;
- б) должны быть проведены надлежащие оценки существующей *системы внутреннего контроля (СВК)*, чтобы установить, можно ли на нее полагаться и определить на основании этого объем проверок;
- в) для обоснования заключения по проверяемым финансовым отчетам должны быть получены достаточно компетентно представленные материалы, используемые в качестве доказательств, путем обследования, проверки, наблюдения, инспекции, опросов и подтверждений, а также математических расчетов и анализа.

3. Стандарты отчетности – правила, касающиеся результатов аудиторской проверки:

- а) в своем отчете аудитор должен указать, какие именно финансовые отчеты проверялись; определить, соответствуют ли они общепринятым правилам бухгалтерского учета;
- б) аудитор должен указать, соблюдались ли правила ведения учета в текущем периоде по сравнению с предшествовавшим периодом;
- в) сведения, содержащиеся в финансовых отчетах, признаются достаточными и правильными, если в аудиторском отчете не сказано другое;
- г) отчет должен содержать четкое и определенное описание характера проделанной аудитором проверки и заключение по поводу финансовых отчетов в целом или указание причины, по которой заключение не может быть составлено. Если в финансовых отчетах встречаются неточности, по которым у аудитора и клиента возникают разногласия, аудитор обязан это отразить в своем отчете.

4. **Специальные стандарты** – стандарты, используемые для оказания услуг, сопутствующих аудиту.
- Кроме **МСА** разработаны и утверждены **положения по международной аудиторской практике (11 положений)**, в частности:
 - **ПМАП 1000** «Процедуры межбанковского подтверждения»;
 - **ПМАП 1004** «Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами»;
 - **ПМАП 1005** «Особенности аудита малых предприятий»;
 - **ПМАП 1006** «Аудит финансовых отчетов банков»;
 - **ПМАП 1010** «Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности»;
 - **ПМАП 1012** «Аудит производных финансовых инструментов»;
 - **ПМАП 1013** «Электронная коммерция (торговля) – влияние на аудит финансовой отчетности»;
 - **ПМАП 1014** «Заключение аудитора о соблюдении МСФО».

- *Юридический статус международных стандартов аудита (МСА) и порядок их принятия определены в предисловии к международным стандартам аудита и сопутствующих услуг и **МСА 100** «Задания, обеспечивающие уверенность».*
- *В этих документах определено, что МСА предназначены для применения при аудите финансовой отчетности, а также при аудите иной финансовой информации и предоставлении сопутствующих аудиту услуг.*
- *Аудитор может отходить от требований МСА, но только обязательно аргументируя причины такого отхода.*
- *МСА надо применять только в вопросах, имеющих существенное значение.*
- *Международные стандарты аудита (МСА) систематизированные по разделам, представлены в таблице I:*

Классификация международных стандартов аудита и положений о международной аудиторской практике

Кодификация	Наименование разделов и стандартов	Содержание раздела или стандарта
100-199	Основные принципы организации аудита	Вводные аспекты
200-299	Цели, обязанности и ответственность аудитора	Устанавливают требования к обязанностям аудитора
200	Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА	Содержит указание на то, что аудит финансовой отчетности призван дать аудитору возможность выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с установленными основами финансовой отчетности
210	Согласование условий соглашений по аудиту	Устанавливает стандарты и предоставляет рекомендации по согласованию условий договоренности с клиентом и составлению ответа аудитора на просьбу клиента изменить условия договоренности на такие, которые будут иметь своим результатом более низкий уровень уверенности

Коди-фикация	Наименование разделов и стандартов	Содержание раздела или стандарта
1	2	3
220	Контроль качества аудита финансовой отчетности	Устанавливает стандарты и предоставляет рекомендации по контролю качества в отношении как политики и процедур аудиторской фирмы применительно к аудиторской работе в целом, так и процедур, касающихся работы, порученной ассистентам аудитора при проведении отдельной аудиторской проверки. Он требует реализации политики и процедуры контроля качества на всех уровнях: как на уровне аудиторской фирмы, так и на уровне отдельных аудиторских проверок
230	Аудиторская документация	Устанавливает стандарты и предоставляет рекомендации в отношении ведения документации
240	Обязанности аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок при аудите финансовой отчетности	Предоставляет рекомендации в отношении обязанностей аудитора по рассмотрению случаев мошенничества и ошибок в процессе аудита финансовой отчетности
250	Учет законодательства и нормативных актов при проведении аудита финансовой отчетности	Предоставляет рекомендации в отношении обязанности аудитора учитывать законы и нормативные акты при аудите финансовой отчетности

1	2	3
260	Сообщение аспектов аудита руководству и представителям собственника	Обязывает аудитора сообщать лицам, отвечающим за управление предприятием, информацию по вопросам аудита, имеющим значение для управления и возникающим в ходе аудиторской проверки финансовой отчетности
300-399	Планирование	Устанавливает требования к проведению предварительной стадии и планированию аудиторской проверки
300	Планирование аудита финансовой отчетности	Предоставляет рекомендации по планированию аудита финансовой отчетности
320	Существенность при планировании и проведении аудита	Дает порядок определения существенности в международной аудиторской практике, а также описание взаимосвязи между существенностью и аудиторским риском
400-499	Внутренний контроль	Устанавливают требования к оценке аудитором внутреннего контроля
402	Аспекты аудита субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций	Предоставляет рекомендации по проведению аудита экономических субъектов, использующих обслуживающие организации для управления и учета
500-599	Аудиторские доказательства	Устанавливают требования к проведению аудиторской проверки и сбору достоверных доказательств

1	2	3
500	Аудиторские доказательства	Устанавливает требования в отношении количества и качества аудиторских доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой отчетности, а также в отношении процедур, выполненных с целью получения аудиторских доказательств
501	Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей	Предоставляет рекомендации в дополнение к МСА 500 «Аудиторские доказательства» в отношении особых сумм финансовой отчетности и других раскрываемых сведений
505	Внешние подтверждения	Определяет, что доверие к внешним доказательствам более высокое, чем к внутренним
510	Первичные аудиторские задания -начальные сальдо (входящие остатки)	Определяет ответственность аудитора за начальные остатки по счетам в случаях, когда аудиторская проверка финансовой отчетности проводится впервые или осуществлена в предшествующем году другим аудитором
520	Аналитические процедуры	Содержит рекомендации по определению целей, задач и сроков проведения аналитических процедур, а также степени доверия к результатам аналитических процедур при аудиторских проверках

1	2	3
530	Аудиторская выборка	Определяет факторы, которые должен учитывать аудитор при проведении выборок в ходе аудиторских проверок и при оценке результатов примененных аудиторских процедур
540	Аудит оценочных значений, включая оценку по справедливой стоимости, и связанные с ними раскрытия информации в отчетности	Предоставляет рекомендации в отношении аудита оценочных значений (приблизительной суммы статьи при отсутствии точных способов измерения), содержащихся в финансовой отчетности
550	Связанные стороны (аффилированные лица)	Предоставляет рекомендации в отношении обязанностей аудитора и аудиторских процедур, применяемых по отношению к связанным сторонам (родственным или зависимым организациям) и операциям с такими сторонами
560	Последующие события	Отражает действия аудитора, которые необходимо предпринять для выявления последующих событий, оказывающих существенное влияние на содержание финансовой отчетности

1	2	3
570	Непрерывность деятельности	Предоставляет рекомендации в отношении обязанностей аудиторов при проверке финансовой отчетности на предмет уместности допущения о непрерывности деятельности предприятия в качестве основы для составления финансовой отчетности
580	Письменные заявления руководства	Требует от аудитора получения соответствующих заявлений от руководства субъекта. В нем определены случаи, когда такая информация особенно важна и в каких случаях ее следует получить в письменной форме
600-699	Использование работы третьих лиц	Устанавливают требования к использованию работы третьих лиц в ходе аудиторской проверки
600	Аудит финансовой отчетности группы компаний (включая использование работы других аудиторов)	Предоставляет рекомендации для случаев, когда аудитор при подготовке заключения по финансовой отчетности субъекта использует результаты работы другого аудитора, который проверяет финансовую информацию, представленную одним или несколькими компонентами и включенную в финансовую отчетность субъекта

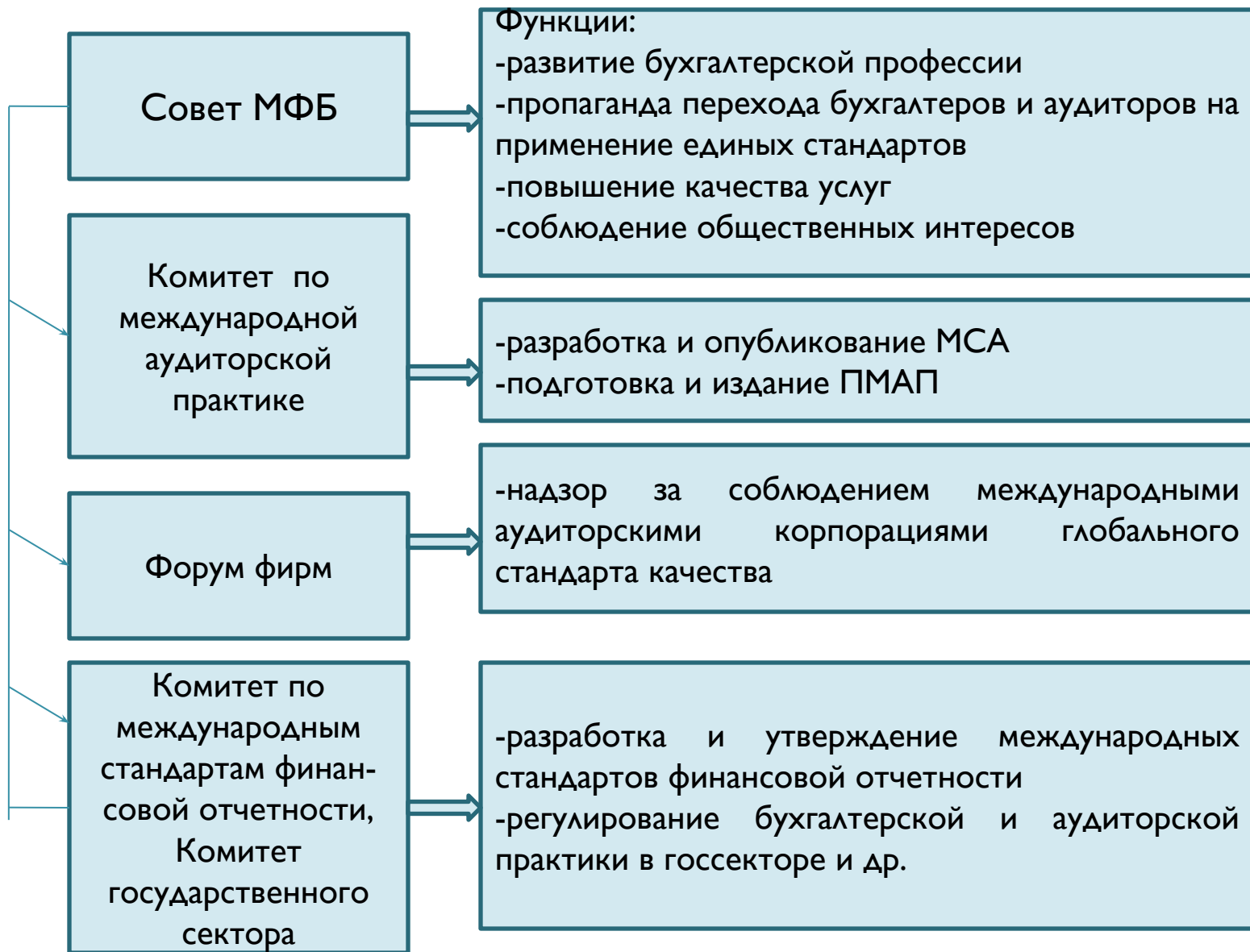
1	2	3
610	Использование работы внутренних аудиторов	Устанавливает требования и рекомендации для внешних аудиторов при рассмотрении работы системы внутреннего контроля
620	Использование работы эксперта	Предоставляет рекомендации по использованию работы эксперта в качестве аудиторского доказательства
700-799	Аудиторские выводы, подготовка отчетов (заключений)	Устанавливают требования к аудиторским выводам и подготовке отчетов (заключений)
700	Формирование заключения и отчет по финансовой отчетности	Предоставляют рекомендации в отношении формы и содержания аудиторского заключения, которое выдается в результате аудиторской проверки финансовой отчетности субъекта, проведенной независимым аудитором
710	Сопоставимая информация – сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчетность	Предоставляет рекомендации в отношении обязанностей аудитора, касающихся сопоставимых значений
720	Обязанности аудитора по рассмотрению прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность	Предоставляет рекомендации по рассмотрению аудитором прочей информации, по которой аудитор не обязан составлять аудиторское заключение и которая содержится в документах, включающих в себя проверенную финансовую отчетность

1	2	3
800-899	Специализированные области	Устанавливают требования к аудиту в специализированных областях
800	Особенности аудита финансовой отчетности специального назначения	Предоставляет рекомендации в связи с аудиторскими заданиями для специальных целей
900-999	Сопутствующие услуги	Устанавливают требования к аудиту сопутствующих услуг
1000-1100	Положения по международной аудиторской практике	Содержат разъяснения по вопросам, не нашедшим отражения в стандартах
1000	Процедуры межбанковского подтверждения	Содержат разъяснения по вопросам банковского аудита
Дополнения 1 – 3 к предмету 400		
1004	Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами банков	Содержит разъяснения по вопросам банковского аудита
1005	Особенности аудита малых предприятий	Содержит разъяснения по вопросам аудита малых предприятий
1006	Аудит международных коммерческих банков	Содержит разъяснения по вопросам международного банковского аудита
1010	Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности	Содержит разъяснения по вопросам особенностей учета экологических вопросов

3. РОЛЬ МЕЖДУНАРОДНОЙ ФЕДЕРАЦИИ БУХГАЛТЕРОВ (МФБ) В РЕГУЛИРОВАНИИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

- В Конституции Международной федерации бухгалтеров (МФБ) (International Federation of Accountants –IFAC) сказано, что **основная** ее **цель** – *всемирное развитие бухгалтерской профессии на основе гармонизированных (согласованных) стандартов с целью предоставления высококачественных услуг в интересах общества.*
- **Миссия МФБ** – служение общественным интересам, и с этой целью продолжать укреплять бухгалтерскую профессию во всем мире, содействовать укреплению экономики разных стран, разрабатывая и способствуя распространению принципа соблюдения высококачественных профессиональных стандартов, дальнейшему сближению этих стандартов в международном масштабе и высказывая точку зрения по общественно значимым вопросам, входящим в непосредственную компетенцию профессии.

- *МФБ* – всемирная профессиональная организация представителей бухгалтерской профессии (аудиторов, бухгалтеров, экономистов и др. работников бухгалтерской и финансовой сферы).
- Для выполнения **миссии в аудиторской области Совет МФБ** учредил **Комитет по международной аудиторской практике (КМАП)** (International Auditing Practice Committee – IAPC), призванный разрабатывать стандарты и положения в отношении аудита и сопутствующих услуг.
- *Стратегия МФБ* определена в Стратегическом плане на 2011 – 2014 годы, в котором также сказано, что МФБ будет служить интересам разных групп, которые она представляет: обществу, действительным и ассоциированным членам, компаниям, региональным аудиторским и бухгалтерским организациям и другим представителям профессии во всем мире.
- Структура и функции МФБ представлена на Рис.2:



- *Методика работы над стандартами и положениями, принятая в МФБ, следующая:*
- отбор тем, предназначенных для изучения;
 - создание специальных подкомитетов;
 - изучение в подкомитете исходной информации и подготовка проектов для рассмотрения Комитетом;
 - в случае утверждения проекта представления его Комитетом на рассмотрение организациям – членам МФБ и международным организациям;
 - рассмотрение Комитетом комментариев и предложений для внесения изменений;
 - издание утвержденной новой редакции проекта в виде соответствующего стандарта или положения.
- Вопросами регулирования аудита в МФБ занимается также Комитет государственного сектора (КГС).

- В структуру МФБ входит Комитет по мониторингу, призванный осуществлять надзор за соблюдением членами федерации их обязанностей и сотрудничать с ТАК – Транснациональным аудиторским комитетом (Transnational Auditors Committee – ТАС).
- *Первоочередными задачами* Комитета по международной практике аудита (КМАП) признаны:
 - *пересмотр* отдельных МСА и Положений о международной аудиторской практике (ПМАП);
 - *разработка* стандартов по услугам, предусматривающим выдачу аудиторских гарантий (например, составление заключения о системе внутреннего контроля), отражающих переход аудиторской практики с «подтверждения» на «гарантирование»;
 - *пересмотр* рекомендации в отношении аудиторских проверок коммерческих банков;
 - *публикация* МСА по производным ценным бумагам (финансовым инструментам) и др.

- В настоящее время часть этих задач успешно выполнена: пересмотрены МСА «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности», «Непрерывность деятельности», принята новая редакция ПМАП 1006 «Аудит международных коммерческих банков» и 1004 «Взаимоотношение между органами банковского надзора и внешними аудиторами» и др.
- В сотрудничестве со своими 164 действительными и ассоциированными членами в 125 странах мира МФБ защищает общественные интересы, содействуя внедрению высоких стандартов качества в деятельность аудиторов и бухгалтеров во всем мире.
- Действительные и ассоциированные члены МФБ, являющиеся профессиональными национальными организациями в области аудита и финансовой отчетности, представляют 2,5 миллиона аудиторов и бухгалтеров, занятых в государственном секторе, промышленности, торговле и др. организациях.

4. ВНЕДРЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА В РОССИИ

- В стандартизации аудиторской деятельности России можно выделить три этапа.
- **Первый этап** – с конца **1993** г., после принятия Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации.
- В соответствии с ними Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ поэтапно одобрила 38 правил (стандартов), два из которых действуют до настоящего времени (в настоящее время действуют 2 ПСАД).
- В этот же период (в 2000 г.) был издан *первый официальный перевод МСА на русский язык*. Издание было подготовлено Международным центром реформы системы бухгалтерского учета (МЦРСБУ) в соответствии с официальным разрешением МФБ и при активном участии ведущих российских специалистов в области аудита и бухгалтерского учета.

- **Второй этап** начался после введения в действие **Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»** и издания постановления Правительства РФ от **23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»**, было утверждено 34 стандарта (сокращенное название – ФПСАД), в основном заменивших стандарты первого этапа (сейчас 20 ФПСАД) (с 1.01.2018 г. ФПСАД отменены).
- Весной **2002** г., в рамках проекта ТАСИС «Реформа российского аудита» вышло *второе официальное издание перевода МСА на русский язык.*
- **Третий этап** начался после принятия **Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 11.07.2011)** (появились стандарты третьего поколения).
- **В 2010** г. было утверждено 9 стандартов (ФСАД), которые начали постепенно заменять стандарты второго этапа (второго поколения) (с 1.01.2018г. ФСАД отменены).

- В России **МСА** первоначально использовались в качестве базы для разработки национальных стандартов аудита.
- Вступление российских саморегулируемых организаций (СРО) в МФБ дает право России на применение МСА.
- В настоящее время Российская коллегия аудиторов подготовила для МФБ новый перевод МСА на русский язык.
- 22 марта 2012 г. Совет по аудиторской деятельности при Минфине России принял решение (протокол № 4) о прямом применении международных стандартов аудита вместо предусмотренного ныне Федеральным законом № 307-ФЗ применения федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД), разработанных на основе МСА.
- Прямое применение МСА в сфере отечественного бухгалтерского учета и аудита требует наличия их качественных текстов на русском языке, соответствующих оригиналу, сложившейся в России профессиональной терминологии и нормам русского языка.
- В таблице 3 представлены МСА и ПМАП:

Таблица 3

Классификация МСА и примечаний (практических комментариев) к международной аудиторской практике и их адаптация к федеральным стандартам РФ (на 1.01.2013 г.)

Но- мер МСА	Наименование стандарта на русском языке	Дата начала применения стандарта	Номер и наимено- вание ФПСАД (ФСАД)	Нормативный документ, регулирующий введение стандарта в РФ
	Глоссарий	Февраль 2009 г.		
Международные стандарты по контролю качества				
	Контроль качества для фирм, которые проводят аудиты и обзорные проверки исторической финансовой информации и другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам	15 декабря 2009 г.	ФСАД 34 Контроль качества услуг в ау- диторских организа- циях	Приказ Минфина РФ от 24.02.2010 № 16н

Но- мер МСА	Наименование стандарта на русском языке	Дата начала примене- ния	Номер Федерального стандарта РФ	Норматив- ный документ о введении стандарта в РФ
1	2	3	4	5
Международные стандарты аудита				
200 – 299 Общие принципы и ответственность				
200	Общие цели независимого аудита и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита	15 декабря 2009 г.	ФПСАД 1 Цель и основные принципы аудита финанс. (бухг.) отчетности	Постановление Правительства РФ № 696 от 23.09.2002, в ред. от 07.10.2004 № 532
210	Согласование условий проведения аудита	15 декабря 2009 г.	ФПСАД 12 Согласование условий проведения аудита	Постановление Правительства РФ № 532 от 07.10.2004

1	2	3	4	5
220	Контроль качества аудита финансовой отчетности	15 июня 2005 г.	ФПСАД 7 Контроль ка-чества выполнения заданий по аудиту и 34	Постановление Правительства РФ № 405 от 04.07.2003 и № 557 от 22.07.2008
230	Аудиторская документация	15 декабря 2009 г.	ФПСАД 2 Документирование аудита	Постановление Правительства РФ № 696 от 23.09.2002, в ред. от 07.10.2004 № 532
240	Обязанности аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок при проведении аудита финансовой отчетности	15 декабря 2009 г.*	ФСАД 5/2010 Обязанности аудитора по рассмотрению недоброс. ..	действийПриказ Минфина России от 17.08.2010 № 90н
250	Учет законодательства и нормативных актов при проведении аудита финансовой отчетности	15 декабря 2009 г.	ФСАД 6/2010 Обязанности аудитора по ...	Приказ Минфина России от 17.08.2010 № 90н
260	Сообщение аспектов аудита руководству и представителям собственника	15 декабря 2009 г.*	ФПСАД 22 Сообщение информации ...	в ред. постановления Правительства РФ от 02.08.2012 № 586
265	Сообщение о недостатках в системе внутреннего контроля руководству и представителя собственника	15 декабря 2009 г.*		

1	2	3	4	5
300 – 499 Оценка рисков и связанные с этим действия				
300	Планирование аудита финансовой отчетности	15 декабря 2009 г.*	ФПСАД 3 Планирование аудита	Постановление Правительства РФ № 696 от 23.09.2002
315	Определение и оценка рисков существенных искажений через понимание деятельности аудируемого лица и его среды	15 декабря 2009 г.**	ФПСАД 8 Понимание деятельности и...	Постановление Правительства РФ № 405 от 04.07.2003
320	Существенность в планировании и проведении аудите	15 декабря 2009 г.	ФПСАД 4 Существенность в аудите	Постановление Правительства РФ № 696 от 23.09.2002, в ред. от 07.10.2004 № 532
330	Действия аудитора в соответствии с оцененными рисками	15 декабря 2009 г.		
402	Особенности аудита субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций	15 декабря 2009 г.*	ФПСАД 25 Учет особенностей...	в ред. постановления Правительства РФ № 523 от 25.08.2006
450	Анализ и оценка искажений, выявленных в ходе аудита	15 декабря 2009г.		

1	2	3	4	5
500 – 599 Аудиторские доказательства				
500	Аудиторские доказательства	15 декабря 2009 г.*	ФСАД 7/2011 Аудиторские доказательства	Приказ Минфина России от 16.08.2011 № 99н
501	Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей	15 декабря 2009 г.	ФПСАД 17 Получение аудиторских ...	Постановление Правительства РФ № 228 от 16.04.2005
505	Внешние подтверждения	15 декабря 2009 г.	ФПСАД 18 Получение аудитором ...	Постановление Правительства РФ № 228 от 16.04.2005, в ред. от 27.01.2011 № 30
510	Первичные аудиторские задания - начальные сальдо (входящие остатки)	15 декабря 2009 г.	ФПСАД 19 Особенности первой проверки аудир.лица	Постановление Правительства РФ № 228 от 16.04.2005
520	Аналитические процедуры	15 декабря 2009 г.	ФП САД 20 Ана-литические про-цедуры	Постановление Правительства РФ № 228 от 16.04.2005
530	Аудиторская выборка	15 декабря 2009г.	ФПСАД 16 Ауди-торская выбор-ка	Постановление Правительства РФ № 532 от 07.10.2004

1	2	3	4	5
540	Аудит оценочных значений, включая оценку по справедливой стоимости, и связанные с ними раскрытия информации в отчетности	15 декабря 2009г.	ФПСАД 21 Особенности аудита оценочных значений	Постановление Правительства РФ № 228 от 16.04.2005, в ред. от 02.08.2010 № 586
550	Связанные стороны (аффилированные лица)	15 декабря 2009 г.*	ФПСАД 9 Связанные стороны	В ред. постановления Правительства РФ от 19.11.2008 № 863
560	Последующие события	15 декабря 2009 г.	ФПСАД 10 События после отчетной даты	Постановление Правительства РФ № 405 от 04.07.2003
570	Непрерывность деятельности	15 декабря 2009 г.	ФПСАД 11 При- -менимость допущения...	Постановление Правительства РФ № 405 от 04.07.2003
580	Письменные заявления руководства	15 декабря 2009 г.	ФПСАД 23 Заявления и разъяснения..	Постановление Правительства РФ № 228 от 16.04.2005
600 – 699 Использование работы третьих лиц				
600	Аудит финансовой отчетности группы компаний (включая использование работы других аудиторов)	15 декабря 2009 г.*	ФПСАД 28 Ис- -пользование результатов...	Постановление Правительства РФ № 523 от 25.08.2006

1	2	3	4	5
610	Использование работы внутренних аудиторов	15 декабря 2009 г.***	ФПСАД 29 Рассмотрение работы внутреннего аудита	Постановление Правительства РФ № 523 от 25.08.2006
620	Использование работы эксперта	15 декабря 2009 г.	ФПСАД 32 Использование аудитором результатов ...	Постановление Правительства РФ № 557 от 22.07.2008
700 – 799 Аудиторское мнение и отчеты				
700	Формирование заключения и отчет по финансовой отчетности	15 декабря 2009 г.	ФСАД 1/2010 Аудиторское заключение по ...	Приказ Минфина России от 20.05.2010 № 46н
705	Модификация мнения в заключении независимого аудитора	15 декабря 2009 г.	ФСАД 2/2010 Модифицированное мнение в ...	Приказ Минфина России от 20.05.2010 № 46н
706	Привлекающая внимание часть и часть, содержащая прочие факты в заключении независимого аудитора	15 декабря 2009 г.	ФСАД 3/2010 Дополнительная информация в аудит. заключении	Приказ Минфина России от 20.05.2010 № 46н
710	Сопоставимая информация – сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчетность	15 декабря 2009 г.	ФПСАД 26 Сопоставление данных ...	Постановление Правительства РФ № 523 от 25.08.2006

1	2	3	4	5
720	Обязанности аудитора по рассмотрению прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность	15 декабря 2009 г.	ФПСАД 27 Прочая информация..	Постановление Правительства РФ № 523 от 25.08.2006
800 – 899 Специализированные области аудита				
800	Особенности аудита финансовой отчетности специального назначения	15 декабря 2009 г.	ФПСАД 8/2011 Особенности аудита отчетности...	Приказ Минфина России от 16.08.2011 № 99н
805	Особенности аудита отдельных финансовых отчетов и специфических элементов, счетов или статей финансовой отчетности	15 декабря 2009 г.	ФСAD 9/2011 Особенности аудита...	Приказ Минфина России от 16.08.2011 № 99н
810	Задания по подготовке заключения по краткой (сокращенной) финансовой отчетности	15 декабря 2009 г.		

1	2	3	4	5
Международные стандарты обзорных проверок (2000 – 2699)				
2400	Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности	15 декабря 2006г.****	ФПСАД 33	Постановление Правительства РФ № 557 от 22.07.2008
2410	Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполненная независимым аудитором организации	15 декабря 2006 г.		
Аудиторские задания по подтверждению достоверности кроме аудита или обзоров финансовой информации предшествующих периодов				
Международные стандарты заданий, подтверждающих достоверность (3000 – 3699)				
3000	Задания, гарантирующие достоверность, отличные от аудитов или обзорных проверок ретроспективной финансовой информации	1 января 2006г.		
3400 – 3699 Специальные стандарты				
3400	Проверка прогнозной (ожидаемой) финансовой информации		ПСАД Проверка прогн. фин. инф.	Одобрено протоколом Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ № 5 от 20.08.1999

3402	Отчеты по результатам проверок систем контроля сервисных (обслуживающих) организаций	15 июня 2011 г.		
------	--	-----------------	--	--

4000 – 4699 Международные стандарты сопутствующих услуг

4400	Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации		ФПСАД 30 Выполнение согласов. процедур...	Постановление Правительства РФ № 523 от 25.08.2006
4410	Задания по компиляции финансовой информации*****		ФПСАД 31 Компиляция финансовой информации	Постановление Правительства РФ № 523 от 25.08.2006

Примечание(с 1.01. 2018г. ФПСАД, ФСАД – отменены):

* в части поправок, вносимых ISA 610 с 15 декабря 2013 г.

** с 15 декабря 2013 г. начнет действовать новая редакция ISA 315

*** с 15 декабря 2013 г. начнет действовать новая редакция ISA 610

**** с 31 декабря 2013 г. действует новая редакция ISRE 2400

***** с 1 июля 2013 действует новая редакция ISRS 4410

Тема 3. КОДЕКС ЭТИКИ МЕЖДУНАРОДНОЙ ФЕДЕРАЦИИ БУХГАЛТЕРОВ

П Л А Н

1. Цели разработки Кодекса этики
2. Содержание части А: общее применение Кодекса
3. Содержание части Б: публично практикующие профессиональные бухгалтеры
4. Этический кодекс российского аудитора

I. Цели разработки Кодекса этики

- Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров был принят в июле 1996 г. (последняя редакция вступила в силу с 30 июня 2006г.; русская версия Кодекса выполнена САФБД; утверждена МФБ в 2011 г.)
- Кодекс этики входит в состав комплекса документов международных стандартов аудита.
- *Кодекс МФБ носит нормативный характер и считается обязательным для применения и использования во всех странах – членах МФБ.*
- При наличии противоречий между национальными требованиями и требованиями Кодекса МФБ приоритет должен отдаваться национальным требованиям.
- Такой подход означает, что в странах, применяющих МСА, должен быть разработан свой перечень этических норм и правил, которые затем можно сопоставить с международным Кодексом этики.
- Если страна-участница не имеет своего национального Кодекса этики, то она может применять Международный кодекс этики.

- Деятельность аудиторов России регламентируется с **1 января 2013 г.** Кодексом этики аудиторов России, одобренным Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012 г., протокол № 4, с измен. от 8.12.2014г.) .
- Кодекс этики аудиторов России подготовлен с учетом требований законодательства РФ на основе рекомендаций Кодекса этики МФБ с максимальным сохранением его концептуальных подходов и разделов.
- Кодекс МФБ разработан с учетом того, что, за исключением специально оговоренных случаев, его цели и фундаментальные принципы будут в равной мере действительными для всех профессиональных бухгалтеров вне зависимости от того, занимаются они публичной практикой или работают в промышленности, в торговле, государственном секторе или в сфере образования и др.

- Этические требования, установленные организациями – членами МФБ, предназначены обеспечить наивысшее качество работы бухгалтеров и общественное доверие к профессиональному сообществу.
- **Кодекс этики МФБ** состоит из трех частей:
- - *часть А*: общее применение Кодекса;
- - *часть Б*: публично практикующие профессиональные бухгалтеры;
- - *часть В*: профессиональные бухгалтеры, практикующие в бизнесе
- Для аудиторов предназначены части А и Б.

2. Содержание части **А**: общее применение Кодекса

- В Кодексе сказано, что *отличительной чертой данной профессии является принятие аудиторами ответственности за действия в интересах общества.*
- *Суть профессии бухгалтера во всем мире характеризуется стремлением обеспечивать достижение общих целей и соблюдать в этих целях ряд фундаментальных принципов.*
- Часть **А** устанавливает *фундаментальные принципы профессиональной этики для профессиональных бухгалтеров и концептуальную основу применения этих принципов.*
- Если выявляются угрозы несоответствия этим фундаментальным принципам для оценки их значительности и эти угрозы не могут быть отнесены к незначительным, то должны быть приняты меры предосторожности для их устранения или снижения до приемлемо низкого уровня.

□ **Фундаментальными принципами** являются:

- **порядочность** (профессиональный бухгалтер должен быть откровенен и честен во всех профессиональных и деловых отношениях);
- **объективность** (профессиональный бухгалтер должен быть справедливым и должен избегать предвзятости или небеспристрастности, конфликта интересов, оказания давления другими лицами с целью изменения профессионального суждения);
- **профессиональная компетентность и должная тщательность** (профессиональный бухгалтер должен постоянно поддерживать профессиональные знания и навыки на уровне, достаточном для предоставления квалифицированных профессиональных услуг клиенту или работодателю, основываясь на текущих тенденциях в практике, законодательстве и методах работы; при предоставлении профессиональных услуг должен действовать старательно и в соответствии с применяемыми техническими и профессиональными стандартами);

- **конфиденциальность** (профессиональный бухгалтер должен обеспечить сохранение конфиденциальности информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не должен раскрывать такую информацию третьим сторонам, за исключением случаев, в которых раскрытие такой информации продиктовано его юридическими или профессиональными правами и обязанностями);
- **профессиональное поведение** (профессиональный бухгалтер должен соблюдать соответствующее законодательство или регулирование, а также избегать любых действий, дискредитирующих профессию).
- **Основными угрозами несоответствия фундаментальным принципам** являются:
 - угроза собственной заинтересованности;
 - угроза самопроверки, которая может возникнуть, если прошлое суждение должно быть повторно оценено профессиональным бухгалтером, несущим ответственность за это суждение;

- угроза необходимости в защите, которая может возникнуть, если профессиональный бухгалтер продвигает позицию или мнение до точки, в которой последующая объективность может быть подвергнута риску;
 - угроза знакомства, которая может возникнуть, если, по причине близких отношений, профессиональный бухгалтер слишком симпатизирует интересам других лиц;
 - угроза запугивания.
- Меры предосторожности, которые могут устранить или снизить такие угрозы до приемлемого уровня, разделяются на две категории:
- меры предосторожности, создаваемые профессией, законодательством или регулированием (например, профессиональные требования в отношении образования, обучения, опыта, повышения квалификации);
 - меры предосторожности в рабочей среде (требования к корпоративному управлению, профессиональные стандарты, мониторинг, дисциплинарные процедуры, внешние проверки и т. п.).

- Если значительный конфликт не может быть решен, профессиональный бухгалтер может пожелать воспользоваться профессиональным советом от соответствующего профессионального органа или юридических советников и тем самым получить руководство по решению этических вопросов без нарушения конфиденциальности.
- Если были исчерпаны все возможности, а этический конфликт остался нерешенным, профессиональный бухгалтер может посчитать, что наиболее приемлемым будет отказаться от участия в команде по проекту или выполнения специфического соглашения либо полностью отказаться от выполнения соглашения и уволиться из фирмы или организации – работодателя.

3. Содержание части Б: публично практикующие профессиональные бухгалтеры

- Часть «Б»:
 - профессиональное назначение;
 - конфликт интересов;
 - второе мнение;
 - гонорары и прочие типы вознаграждения;
 - маркетинг профессиональных услуг;
 - подарки и знаки гостеприимства;
 - хранение активов клиента;
 - объективность – все услуги;
 - независимость – соглашения о выражении уверенности.

- В этой части Кодекса по всем указанным направлениям рассматриваются *возможные угрозы соблюдения фундаментальных принципов и надлежащие меры предосторожности.*
- В разделе **«Профессиональное назначение»** уделено внимание возможным угрозам соблюдения фундаментальных принципов при принятии нового клиента по причине спорных вопросов, связанных с клиентом (его владельцами, руководством и деятельностью).
- Например, *участие клиента в незаконной деятельности* (такой как отмывание денег), нечестность или сомнительная практика ведения бухгалтерского учета.
- В разделе **«Принятие соглашения»** говорится, что публично практикующий профессиональный бухгалтер должен браться только за предоставление таких услуг, которые может компетентно выполнить.

- Раздел **«Изменения в профессиональном назначении»** посвящен ситуации, когда публично практикующему профессиональному бухгалтеру делают предложение заменить другого публично практикующего профессионального бухгалтера или если он собирается участвовать в тендере на соглашение, в настоящее время выполняемое другим публично практикующим профессиональным бухгалтером.
- В разделе **«Конфликт интересов»** говорится, что публично практикующий профессиональный бухгалтер должен принять меры для выявления обстоятельств, которые могут вызвать конфликт интересов.
- Например, *угрозы объективности* могут возникнуть в случаях, когда публично практикующий профессиональный бухгалтер конкурирует с клиентом или имеет совместное предприятие, если предоставляет услуги клиентам, чьи интересы конфликтуют или клиенты находятся в процессе разбирательств друг с другом в отношении определенного вопроса или операции.

- В разделе **«Второе мнение»** описываются ситуации угрозы соблюдения фундаментальных принципов, когда публично практикующий профессиональный бухгалтер по прямому запросу или запросу от имени компании или субъекта, не являющегося существующим клиентом, должен представить второе мнение о применении стандартов бухгалтерского учета, аудита, отчетности и прочих стандартов или принципов в отношении специфических ситуаций или операций.
- В разделе **«Гонорары и прочие типы вознаграждения»** обращается внимание на угрозы заинтересованности в отношении профессиональной компетенции и должной тщательности, которые возникают, если рассчитанный гонорар настолько мал, что может быть сложно выполнить соглашение в соответствии с установленными техническими и профессиональными стандартами за эту сумму.
- *При маркетинге профессиональных услуг* путем рекламы или других методов публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен излишне подчеркивать услуги, которые он может предложить, квалификацию, которой он обладает, или накопленный опыт, делать необоснованные сравнения с работой других лиц.

- В разделе **«Подарки и знаки гостеприимства»** говорится, что клиент может предложить подарки и проявить знаки гостеприимства публично практикующему профессиональному бухгалтеру или его/ее непосредственным либо близким членам семьи. Такое предложение обычно создает угрозы соблюдения фундаментальных принципов. Значительность таких угроз зависит от характера, масштаба и назначения предложения.
- Угроза соблюдению фундаментальных принципов возникает при хранении активов клиента.
- Наибольшее внимание в Кодексе уделяется *независимости*.
- *Независимость* рассматривается в Кодексе с двух сторон: как независимость мнения (отсутствие давления) и независимость в действиях (запрещение определенных отношений между независимыми профессиональными бухгалтерами, с одной стороны, и должностными лицами и сотрудниками клиента – с другой).

- Рассматривается возникновение угрозы независимости, если заключено соглашение о выражении уверенности:
 - при финансовом интересе;
 - при наличии займов и гарантий;
 - при тесных деловых отношениях с клиентом;
 - при семейных и личных отношениях;
 - при трудоустройстве у клиента;
 - при длительных связях старшего персонала с клиентом.
- Если предоставляются услуги, не связанные с выражением уверенности, то угроза независимости имеет место, например, при ведении учета и подготовке финансовой отчетности.
- В Кодексе приводятся примеры того, как оцениваются угрозы утраты независимости и какие меры предосторожности целесообразно принимать в тех или иных случаях.

4. ЭТИЧЕСКИЙ КОДЕКС РОССИЙСКОГО АУДИТОРА

- *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 аудиторской организации.*
- *Действуя в общественных интересах, аудитор должен соблюдать и подчиняться требованиям профессиональной этики аудитора.*
- *Кодекс – это свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности.*
- *Кодекс профессиональной этики аудиторов одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине России 22 марта 2012 г., протокол № 4 (с изм. от 27 июня 2013, протокол № 9, с измен. от 8.12.2014г.).*

□ Кодекс имеет следующую структуру:

а) в разделе I «Основные принципы этики и концептуальный подход к их соблюдению» приведены основные принципы профессиональной этики аудиторов и общее руководство по их соблюдению, которое аудитор должен применять при:

- выявлении угроз нарушения основных принципов этики;
- оценке значимости выявленных угроз;
- принятии мер предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам этики не подвергается опасности. Меры предосторожности необходимы в случаях, когда аудитор принимает решение, что угрозы превосходят уровень, при котором разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив конкретные факты и обстоятельства, известные аудитору на момент принятия решения, может обоснованно считать, что соблюдение основных принципов этики не подвергается опасности.

б) в разделе 2 «Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики в конкретных ситуациях» описано, как применять концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики в конкретных ситуациях.

- Раздел содержит также примеры мер предосторожности, уместных в отношении угроз нарушения основных принципов этики, и описание ситуаций, в которых невозможно принять достаточные меры предосторожности против угроз, и, следовательно, необходимо избегать действий или отношений, ведущих к возникновению таких угроз.
- Кодекс содержит лишь базовые нормы, так как не представляется возможным определить нормы профессиональной этики для всех ситуаций и обстоятельства, с которыми может столкнуться аудитор при ведении аудиторской деятельности.

- ▣ *Аудитор при выполнении профессиональных обязанностей должен соблюдать общепринятые моральные нормы и правила, руководствоваться общественными интересами всех пользователей бухгалтерской отчетности, защищать интересы клиента, возникшие на законных и справедливых основаниях.*
- ▣ *Аудитор не должен участвовать в деятельности, которая оказывает или может оказать негативное влияние на его честность, объективность и репутацию профессии и в результате стать несовместимой с предоставлением профессиональных услуг.*
- ▣ *Кодекс устанавливает основные принципы, на которых основывается модель поведения аудитора и аудиторской организации.*

□ *Аудитор обязан соблюдать следующие основные принципы поведения:*

- честность;
- объективность;
- компетентность и должная тщательность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение.

□ *Принцип честности* предполагает честное ведение дел и правдивость. Аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях.

□ *Принцип объективности* предполагает, что аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов или другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений.

- *Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности* предполагает, что 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.
- *Принцип конфиденциальности* предполагает, что 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 или 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.
- *Принцип профессиональности поведения* предполагает, что аудитор должен соблюдать соответствующие законы и нормативные акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать профессию или являются действиями, которые разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, расценит как отрицательно влияющее на хорошую репутацию профессии.

- В Кодексе приведена модель, имеющая цель помочь аудитору выявлять, оценивать и реагировать на угрозы нарушения основных принципов поведения аудиторов:
 - при заключении договора;
 - при возникновении конфликта интересов;
 - при ведении переговоров о профессиональных услугах аудитора, назначении гонорара;
 - при ведении рекламной компании и предложениях профессиональных услуг и др.
- 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.

Тема 4. ВВЕДЕНИЕ В МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ

- *Общие положения аудиторской деятельности отражены во вводных международных стандартах аудита, в состав которых входят предисловие к международным стандартам аудита и сопутствующих услуг, глоссарий, а также Международные стандарты по контролю качества (ISQC):*
- I «Контроль качества для фирм, которые проводят аудит и обзорные проверки исторической финансовой информации, и другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам» и
- «Международная концептуальная основа заданий по подтверждению достоверности информации (основные принципы)».

- *Предисловие к МСА призвано способствовать пониманию задач и методов работы КМАП, а также объема и статуса документов, разработанных Комитетом.*
- *В Предисловии четко определен статус МСА. Например, сказано, что МСА предназначены для применения при аудите финансовой отчетности.*
- *Кроме того, МСА, адаптируемые по необходимости, применяются при аудите иной информации и предоставлении сопутствующих услуг.*
- *Также подчеркнуто, что «в исключительных обстоятельствах для более эффективного выполнения задач аудитор может посчитать необходимым отступить от международного стандарта аудита.*
- *В случае возникновения такой ситуации аудитор должен быть готов аргументировать подобное отступление.*

- *МСА* следует применять только к вопросам, имеющим существенное значение.
- Глоссарий (декабрь 2007 г.) содержит более 200 терминов, используемых при изложении содержания МСА.
- Назначение глоссария – ввести единообразное толкование терминов, применяемых в МСА.
- Термины в глоссарии расположены в алфавитном порядке для английского варианта определения.
- Отдельные термины рассматриваются в нескольких аспектах, определение каждого из них приводится после основного термина, например: аудитор – основное определение; его аспекты – постоянный аудитор, внешний аудитор, новый аудитор и т.д.

- В МСА «Контроль качества для фирм ...» (15.06.2006) – даны рекомендации в отношении обязанностей фирмы по установлению системы контроля качества аудита, обзорных проверок и других заданий по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам; описаны элементы системы контроля качества, которые должны быть приняты фирмой; даны рекомендации по разработке политики и процедур, которые аудиторская фирма должна установить в отношении каждого из элементов системы контроля качества.
- В МСА «Международная концептуальная основа заданий ...» - описываются основные концепции, в рамках которых разрабатываются МСА по отношению к услугам, предоставляемым аудиторами; определены цели и основные понятия заданий, обеспечивающих уверенность; установлены порядок и условия принятия заданий; охарактеризованы основные элементы заданий и др.

Тема 5. Международные стандарты аудита, раздел «ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ И ОБЯЗАННОСТИ» (200-299)

П Л А Н

1. Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА 200)
2. Согласование условий соглашений по аудиту (МСА 210)
3. Контроль качества работы при аудите (МСА 220)
4. Аудиторская документация (МСА 230)
5. Обязанности аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок при аудите финансовой отчетности (МСА 240)
6. Учет законодательства и нормативных актов при проведении аудита финансовой отчетности (МСА 250)
7. Сообщение аспектов аудита руководству и представителям собственника (МСА 260)

I. Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА

- **МСА 200** «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА» (15.06.2006, в новой редакции с 15.12.2009) – определены цель аудита финансовой отчетности, общие принципы аудита; даны понятия «объем аудита», «разумная уверенность» «профессиональный скептицизм»; раскрыты сущность аудиторского риска и его взаимосвязь с уровнем существенности; оговорено разделение ответственности за финансовую отчетность и аудиторское мнение.
- В стандарте определено, что *аудит финансовой отчетности призван дать аудитору возможность выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.*

- *В стандарте указано на необходимость соблюдения аудитором Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, разработанного Международной федерацией бухгалтеров; кратко перечислены общие принципы аудита; подчеркнуто, что аудитор должен проводить аудит в соответствии с МСА, в которых содержатся основные принципы и необходимые процедуры, а также сопутствующие рекомендации, представленные в форме пояснительного и другого материала; содержится требование, что аудитор должен планировать и проводить аудит с определенной долей профессионального скептицизма (подразумевает наличие скептического склада ума и критическую оценку полученных аудитором доказательств), сознавая, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой отчетности.*
- *Термин «объем аудита» относится к аудиторским процедурам, считающимся необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах.*

- *Понятие разумной уверенности* применимо ко всему процессу аудита и имеет отношение к сбору аудиторских доказательств, необходимых для формирования вывода об отсутствии существенных искажений в финансовой отчетности, рассматриваемой как единое целое.
- Также в стандарте указано на то, что *аудиту присущи ограничения, влияющие на возможность обнаружения существенных искажений* и имеющие место в силу следующих причин:
 - использование тестирования;
 - ограничения, присущие любым системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля (например, возможность сговора);
 - преобладающая часть аудиторских доказательств носит скорее убеждающий, нежели исчерпывающий характер.

- В качестве других ограничений, влияющих на убедительность доказательств, используемых для подготовки выводов по определенным утверждениям, на основе которых подготовлена финансовая отчетность, отмечены необычные обстоятельства, усиливающие риск существенного искажения сверх того, который ожидался бы при обычных условиях, а также любые признаки, указывающие на наличие существенных искажений.
- В стандарте специально оговорена ответственность руководителя экономического субъекта за подготовку и представление финансовой отчетности.

2. Согласование условий соглашений по аудиту (МСА 210)

- **МСА 210** «Согласование условий соглашений по аудиту» дает рекомендации по согласованию условий договоренности с клиентом.
- В Стандарте указано на целесообразность направления аудитором клиенту *письма – соглашения* о проведении аудита для исключения недоразумений в процессе осуществления аудита.
- Письмо служит документальным отражением и подтверждением того, что аудитор принимает назначение, соглашается с целями и объемом аудита, объемом обязательств аудитора перед клиентом и формой отчетов (заключений).
- **В МСА 210** нет жестких правил, касающихся форм и содержания писем – соглашений об аудите, но содержатся *требования относительно перечня вопросов, подлежащих включению в такие письма:*

- цель аудита финансовой отчетности;
- ответственность руководства за финансовую отчетность;
- объем аудита, включая ссылки на действующее законодательство, положения или нормы профессиональных организаций, соблюдаемые аудитором;
- форма любых отчетов (заключений) или иного способа сообщения результатов выполнения задания;
- наличие того факта, что в связи с выборочным характером аудита и другими свойственными аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые, даже существенные, искажения могут остаться необнаруженными;
- требование свободного доступа ко всем бухгалтерским записям, документации и другой информации, запрашиваемой в процессе проведения аудита.

- Аудитору также рекомендуется *указывать в письме о задании:*
 - договоренности, связанные с планированием аудита;
 - ожидаемые аудитором от руководства письменные подтверждения, касающиеся заявлений, сделанных в связи с аудитом;
 - требования о подтверждении клиентом условий задания посредством признания факта получения клиентом письма о задании;
 - какие-либо другие письма или отчеты (заключения), которые аудитор предполагает составить для клиента;
 - основу исчисления гонорара, а также любые договоренности в отношении выставления счетов.
- При необходимости в письме также могут быть освещены и другие вопросы.

- В случае повторяющихся аудитов аудитор сам должен решить, требуют ли обстоятельства пересмотра условий задания и есть ли необходимость напомнить клиенту о действующих условиях задания.
- Составление *нового письма* целесообразно при наличии:
 - признака, указывающего на неверное понимание клиентом цели и объема аудита;
 - любых пересмотренных или особых условий аудиторского задания;
 - кадровых изменений в составе высшего руководства, совете директоров или в структуре аудируемого лица;
 - значительных изменений характера или масштабов деятельности аудируемого лица;
 - требований законодательства или регулирования.

- В соответствии с положениями стандарта если аудитор до завершения задания попросят изменить его условия на такие, которые предоставляют более низкий уровень уверенности, то аудитор должен рассмотреть надлежащий характер такого изменения.
- В случае изменения условий задания аудитор и клиент обязаны согласовать новые условия.
- При этом аудитор не должен соглашаться на изменение условий задания, если на то нет разумного обоснования.
- Например, при выполнении аудиторского задания аудитор не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства по дебиторской задолженности и клиент просит изменить задание на задание об обзорной проверке с целью исключения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения.
- В таких случаях, если аудитор не может согласиться на изменение задания и ему не разрешают продолжать работу согласно первоначальному заданию, аудитор должен отказаться от задания или рассмотреть вопрос о существовании договорного или другого обязательства, согласно которому аудитору необходимо доложить другим сторонам, например, совету директоров или акционерам, об обстоятельствах, послуживших причиной отказа.

Пример письма об аудиторском задании (данный образец изменяется в соответствии с индивидуальными требованиями и обстоятельствами)

□ Совету директоров или соответствующему представителю высшего руководства:

Вы обратились к нам с просьбой о проведении аудита бухгалтерского баланса _____ по состоянию на _____, а также отчета о доходах и о движении денежных средств за завершающийся на эту дату год.

Настоящим письмом мы рады подтвердить наше согласие и наше понимание данного задания.

Аудит будет проведен нами с целью выражения мнения о финансовой отчетности.

Мы будем проводить аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Данные стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включает в себя проверку путем тестирования доказательств, подтверждающих величины и раскрытия информации в финансовой отчетности.

Аудит также включает оценку применяемых принципов бухгалтерского учета и существенных оценочных значений, определенных руководством, а также оценку представления финансовой отчетности в целом.

В связи с характером аудита, связанным с тестированием, и 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 нашему отчету (заключению) по финансовой отчетности мы планируем предоставить Вам отдельное письмо, касающееся любых замеченных нами существенных недостатков в ведении бухгалтерского учета и в системах внутреннего контроля.

Мы напоминаем Вам, что ответственность за подготовку финансовой отчетности, в том числе за соответствующее раскрытие информации, несет руководство компании. Сюда относятся ведение соответствующих бухгалтерских записей и работа средств контроля, выбор и применение учетной политики и сохранность активов компании.

Мы просим от руководства компании (и это является частью процесса аудита) письменного подтверждения, касающегося заявлений, сделанных в связи с аудитом.

Мы надеемся на сотрудничество с вашим персоналом и на то, что нам будут предоставлены любые записи, документация и иная информация, запрашиваемая в связи с нашим аудитом.

Наш гонорар (выплачиваемый на основе счетов, которые будут выставляться по мере выполнения работ) рассчитывается исходя из времени, затраченного специалистами на выполнение задания, и включает покрытие вспомогательных затрат. Почасовая оплата варьируется в зависимости от степени ответственности вовлеченных специалистов, их опыта и требуемой квалификации.

Данное письмо считается действительным в течение будущих лет до тех пор, пока оно не будет прекращено, изменено или заменено другим.

Просим Вас подписать и вернуть прилагаемый экземпляр данного письма в знак того, что оно соответствует Вашему пониманию договоренности о проведении нами аудита финансовой отчетности.

Принимается


от имени компании

(подпись) _____ имя и должность

Дата

3. Контроль качества аудита финансовой отчетности (МСА 220)

- О необходимости контроля качества работы аудитора (аудитор – лицо, несущее основную ответственность за аудит) для поддержания на высоком уровне профессиональных стандартов говорится в **МСА 220** «Контроль качества аудита финансовой отчетности».
- Цель документа – установление стандартов и предоставление рекомендаций по контролю качества в отношении как политики и процедур аудиторской фирмы применительно к аудиторской работе в целом, так и процедур, касающихся работы, порученной ассистентам аудитора при проведении отдельной аудиторской проверки.
- В МСА 220 отмечено, что политика и процедуры контроля качества должны быть реализованы как на уровне аудиторской фирмы, так и на уровне отдельных аудиторских проверок.

- 
- В стандарте подчеркивается *важность соблюдения политики и процедур контроля качества*, призванных обеспечить проведение всех аудиторских проверок в соответствии с МСА, применяемыми национальными стандартами или практикой. Указываются также *обязательные цели политики контроля качества*, к которым отнесены:
 - профессиональные требования, навыки и компетентность;
 - поручение заданий;
 - делегирование полномочий;
 - консультирование;
 - принятие и сохранение клиентов;
 - мониторинг.
 - Общую политику и процедуры контроля качества аудиторской фирмы необходимо довести до сведения персонала фирмы, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что такие политика и процедуры понятны и применяются на практике.

- В стандарте рассматриваются различия между контролем качества конкретных проверок и общим контролем качества услуг аудиторской фирмы.
- Подчеркивается, что общий контроль качества дополняет контроль качества конкретных аудиторских проверок и способствует ему, хотя и не заменяет его.
- Обсуждаются вопросы организации контроля качества работы ассистентов (ассистенты аудитора – сотрудники, участвующие в проведении отдельного аудита и не являющиеся аудиторами) в ходе конкретных аудиторских проверок.
- В качестве основного инструмента руководства за работой ассистентов предлагается использовать программу аудита, позволяющую довести до их сведения указания по проведению аудита.
- В приложении к МСА 220 приведены примеры процедур контроля качества для аудиторской фирмы.

4. АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ (МСА 230)

- **Цель МСА 230** «Аудиторская документация» – установление стандарта и предоставление рекомендаций в отношении ведения документации в процессе аудита финансовой отчетности.
- Термин «документация» трактуется в МСА 230 как *материалы (рабочие документы), составляемые аудитором и для аудитора или получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита.*
- В стандарте *определено назначение рабочих документов аудитора:* это материалы, помогающие при планировании и проведении аудита, осуществление надзора за аудиторской работой, а также содержащие аудиторские доказательства.
- В стандарте подчеркивается, что аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

- В стандарте указано, что *рабочие документы* должны содержать 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.
- МСА 230 предлагает составлять *рабочую документацию* так, чтобы из нее можно было получить представление о проделанной работе, причинах принятия принципиальных решений, но не о деталях аудита.
- Объем документации должен определяться исходя из *профессионального суждения*. На форму и содержание рабочих документов оказывают влияние следующие факторы:
 - характер аудиторского задания;
 - форма аудиторского отчета (заключения);
 - характер и сложность бизнеса;
 - характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта;
 - конкретные методы и приемы, применяемые в аудите и др.

- Для повышения эффективности аудита аудитор может использовать графики, аналитическую и иную документацию, подготовленную субъектом.
- В стандарте говорится о необходимости установления процедур для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение необходимого периода времени, достаточного с точки зрения практики и соответствия правовым и профессиональным требованиям, предъявляемым к хранению документов.
- *Рабочие документы аудитора являются собственностью аудитора, но, несмотря на то что часть документов или выдержки из них могут быть представлены субъекту по усмотрению аудитора, они не могут служить заменой бухгалтерских записей объекта.*

□ *Рабочие документы обычно содержат:*

- информацию, касающуюся юридической и организационной структуры субъекта;
- Выдержки или копии важных юридических документов, соглашений и протоколов;
- информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой субъект осуществляет свою деятельность;
- доказательства, подтверждающие процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, риска средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы внутреннего аудита и сделанные выводы;
- анализ операций и сальдо счетов;

- анализ наиболее важных коэффициентов и тенденций;
- записи о характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур и результатах таких процедур;
- доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная ассистентами аудитора, осуществлялась под надзором и подлежала обзорной проверке;
- указание на то, кто выполнял аудиторские процедуры и когда они были выполнены;
- подробную информацию о процедурах, примененных в отношении компонентов, финансовая отчетность которых проверялась другим аудитором;
- копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;
- копии писем или заметки по аспектам аудита, доведенным до сведения субъекта или обсуждавшимся с ним, включая условия аудиторского задания и существенные недочеты системы внутреннего контроля;

- письменные заявления, полученные от субъекта;
- выводы, сделанные аудитором по важным аспектам аудита, включая то, каким образом исключения и необычные обстоятельства, раскрытые аудитором в ходе выполнения аудиторских процедур, разрешались или трактовались, если таковые имели место;
- копии финансовой отчетности и аудиторского отчета (заключения).

5. Обязанности аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок при аудите финансовой отчетности

- **МСА 240** «Обязанности аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок при аудите финансовой отчетности»: **цель МСА** – установление стандартов и предоставление руководства относительно ответственности аудитора по рассмотрению случаев мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности.
- Стандартом предусмотрена обязанность аудитора рассмотреть в процессе планирования и осуществления аудиторских процедур *риск существенных искажений финансовой отчетности, возникающих в результате мошенничества или ошибки.*
- Термин «мошенничество» определяется как преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководителей, сотрудников субъекта либо третьими лицами и повлекшее за собой неправильное представление финансовой отчетности.

- К мошенничеству отнесены такие действия, как манипуляция, фальсификация, изменение учетных записей или документов; сокрытие или пропуск информации об операциях в учетных записях либо документах; отражение в учете несуществующих операций; преднамеренное неправильное применение учетной политики и др.
- Термин «ошибка» трактуется в стандарте как непреднамеренные погрешности, допущенные в финансовой отчетности (математические ошибки в данных бухгалтерского учета, упущение фактов или их неверная интерпретация, неправильное применение учетной политики).
- В стандарте сказано, что обязанности по предотвращению и обнаружению фактов мошенничества и ошибок возлагаются как на лиц, наделенных руководящими полномочиями, так и на руководство субъекта и реализуются путем внедрения и непрерывной работы систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, способствующих уменьшению количества фактов мошенничества и ошибок. Но эти системы не исключают полностью, а лишь снижают возможность мошенничества и ошибок.

- Для уменьшения риска существенных искажений финансовой отчетности в результате мошенничества или ошибки в процессе планирования аудита аудитор должен запросить у руководства данные о любых ранее обнаруженных фактах мошенничества и ошибок и оценить риск существенных искажений финансовой отчетности в результате мошенничества или ошибки; исходя из полученной оценки, разработать процедуры аудита для обеспечения достаточной уверенности в том, что искажения, являющиеся результатом мошенничества или ошибки и существенные для финансовой отчетности в целом, были обнаружены.
- В МСА 240 говорится, что обычно *вероятность выявления ошибок выше, чем вероятность обнаружения фактов мошенничества*, которое, как правило, сопровождается действиями, направленными на его сокрытие.

□ При планировании аудита аудитор должен обсудить с другими членами аудиторской команды вопрос подверженности субъекта существенным искажениям в финансовой отчетности в результате мошенничества и ошибок.

□ Аудитор должен сделать запросы руководству, чтобы:

а) понять:

- оценку руководством риска существенных искажений финансовой отчетности в результате мошенничества или ошибки;
- системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, организованные руководством для управления таким риском;

б) получить знание того, как организованы руководством системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля для предотвращения и выявления ошибок;

в) определить, известно ли руководству о фактах мошенничества, имевших отрицательное воздействие на субъект, или о подозрении в мошенничестве с проведением соответствующего расследования;

г) *определить*, были ли обнаружены руководством факты существенных ошибок.

□ *При обнаружении искажения* аудитор должен проанализировать, не является ли это искажение признаком мошенничества, и при утвердительном ответе рассмотреть причастность искажения к другим аспектам аудита, особенно в отношении надежности заявлений руководства.

□ *Если в ходе аудита были установлены факторы риска мошенничества*, которые заставили аудитора поверить в необходимость дополнительных аудиторских процедур, то он должен документально оформить наличие таких факторов риска и отклик аудитора на них.

- Аудитор должен получить письменные заявления от руководства, в которых руководство:
- 1) подтверждает свои обязанности по внедрению и функционированию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, созданных для предотвращения и обнаружения мошенничества и ошибок;
 - 2) считает, что неисправленные искажения финансовой отчетности, собранные аудитором во время аудита, являются незначительными по отдельности и в совокупности для финансовой отчетности в целом (краткое изложение таких статей должно быть включено в заявление руководства или приложено к нему);
 - 3) раскрыло аудитору все важные факты, относящиеся к любому мошенничеству или подозрению в мошенничестве, известные руководству;
 - 4) раскрыло аудитору результаты проведенной оценки риска того, что финансовая отчетность может содержать существенные искажения в результате мошенничества и ошибок.

- Аудитор должен сообщить руководству о выявленных фактах потенциального влияния на финансовую отчетность в возможно короткие сроки, если аудитор подозревает, что было совершено мошенничество, даже если возможные последствия для финансовой отчетности не будут существенными.
- Аудитор должен предварительно проанализировать все обстоятельства при выборе соответствующего представителя субъекта, которому следует сообщить о возможных или действительных фактах мошенничества либо о существенной ошибке, а также оценить вероятность участия в их совершении высших руководящих лиц субъекта.
- В стандарте даются пояснения относительно того, что при определенных обстоятельствах соблюдение аудитором конфиденциальности не является обязательным в силу закона или решения суда.

- В МСА оговорено право аудитора принять решение об отказе от проведения аудита, если субъект не принимает никаких действий по исправлению ситуации в связи с мошенничеством, даже если последствия мошенничества не являются существенными для финансовой отчетности.
- В число факторов, которые могут повлиять на решение аудитора, входит подозрение в причастности высших руководящих лиц субъекта к мошенничеству, что может поставить под сомнение достоверность заявлений руководства.
- В приложении к МСА 240 приведены примеры факторов риска, связанных с искажениями в результате мошенничества, в том числе мошеннического составления финансовой отчетности и незаконного присвоения активов.

6. Учет законодательства и нормативных актов при проведении аудита финансовой отчетности (МСА 250)

- Установление стандартов и предоставление рекомендаций в отношении обязанности аудитора учитывать законы и нормативные акты при аудите финансовой отчетности отражены в **МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов при проведении аудита финансовой отчетности»**.
- Во введении к МСА 250 термин *«несоблюдение»* определен следующим образом: это действия или бездействие проверяемого субъекта, как преднамеренные, так и непреднамеренные, которые противоречат действующим законам и нормативным актам.
- В стандарте указывается на то, что *выявление фактов несоблюдения* независимо от их существенности ставит под сомнение честность руководства и работников субъекта и требует анализа возможных последствий для других аспектов аудита.

- При этом законы и нормативные акты *значительно различаются по их отношению к финансовой отчетности, а несоблюдение* законов и нормативных актов чревато для субъекта такими финансовыми последствиями, как *штрафы, судебные процессы.*
- В стандарте подчеркивается, что законы и нормативные акты в разных странах различны и поэтому, национальные стандарты аудита будут носить более конкретный характер в части определения влияния законов и нормативных актов на аудит.
- В МСА оговорено, что *данный стандарт применим к аудиту финансовой отчетности, но не применим к другим заданиям, в рамках которых аудитор должен специально проверить* соблюдение определенных законов и нормативных актов и подготовить отдельный отчет.
- В МСА *указывается на ответственность руководства за* следование законодательным и нормативным актам при аудите финансовой отчетности.

- Согласно положениям стандарта аудитор не несет и не может нести ответственность за предотвращение несоблюдения законодательства, но проведение ежегодного аудита может способствовать такому предотвращению.
- Аудитор обязан получить достаточные и уместные аудиторские доказательства соблюдения тех законов и нормативных актов, которые оказывают влияние на определение существенных сумм и раскрываемые сведения в финансовой отчетности.
- Аудитор должен получить письменное заявление руководства о том, что аудитору сообщены все известные имевшие место или возможные факты несоблюдения законов и нормативных актов, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой отчетности.

- При оценке возможного влияния фактов несоблюдения законодательства на финансовую отчетность аудитору рекомендуется принимать во внимание:
- возможные финансовые последствия, такие, как пени, штрафы, санкции, ущерб, угроза конфискации активов, вынужденное прекращение деятельности и судебные разбирательства;
 - необходимость раскрытия возможных финансовых последствий;
 - необходимость поставить под сомнение достоверность финансовой отчетности в том случае, если финансовые последствия являются серьезными.
- На случай расхождения точек зрения аудитора и клиента относительно того, соблюдались ли положения конкретного нормативного акта, стандарт содержит предписание обсудить проблему с руководством экономического субъекта, юристом экономического субъекта и юристом аудиторской организации.

- Стандарт обязывает аудитора в насколько возможно короткий срок сообщить о выявленных фактах несоблюдения ревизионной комиссии, совету директоров и высшему руководству экономического субъекта или получить доказательства, что они надлежащим образом информированы о фактах несоблюдения, которые привлекли внимание аудитора.
- Но аудитору разрешается также этого не делать при отсутствии последствий или в малозначительных случаях и заранее оговорить с руководством характер вопросов, о которых аудитор будет сообщать.
- Тем не менее аудитор должен немедленно сообщить о выявленном факте, если, по его мнению, несоблюдение законодательства является преднамеренным и существенным.
- Если у аудитора появятся основания полагать, что высшее руководство, включая членов совета директоров, причастно к факту несоблюдения законодательства, ему следует сообщить об этом вышестоящему органу субъекта (например, ревизионной комиссии или наблюдательному совету).

- Если, по мнению аудитора, факт несоблюдения законодательства оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и не был надлежащим образом отражен в ней, он должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.
- Если субъект препятствует получению аудитором достаточных и уместных аудиторских доказательств, подтверждающих, что факты несоблюдения законодательства, которые могут быть существенными для финансовой отчетности, имели место или могли иметь место, аудитору следует выразить мнение с оговоркой либо отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности на основании ограничения объема аудита.
- В МСА говорится, что обязательство аудитора соблюдать конфиденциальность обычно не позволяет ему сообщать о фактах несоблюдения законодательства третьей стороне.
- Но при определенных обстоятельствах соблюдение конфиденциальности аудитором может являться не обязательным в силу закона или решения суда.

- В МСА отмечено, что аудитор может отказаться от проведения аудита, если субъект не принимает никаких действий по исправлению ситуации, которые аудитор считает необходимыми в данных обстоятельствах, даже если несоблюдение не оказывает существенного влияния на финансовую отчетность.
- В Приложении к МСА 250 содержится перечень признаков, указывающих на факт несоблюдения нормативных актов сотрудниками экономического субъекта.
- К таким признакам отнесены:
 - расследование, проводимое правительственными структурами, или факт наложения штрафов и пеней;
 - оплата неконкретных услуг или выдача ссуд консультантам, связанным сторонам, их работникам или государственным служащим.

7. Сообщение аспектов аудита руководству и представителям собственника (МСА 260)

- Рекомендации в отношении обмена информацией по вопросам аудита, возникающим в ходе аудита финансовой отчетности, между аудитором и лицами, отвечающими за управление предприятием, приведены в МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями».
- Стандарт обязывает аудитора сообщать лицам, отвечающим за управление предприятием, информацию по вопросам аудита, имеющим значение для управления и возникающим в ходе аудиторской проверки финансовой отчетности.
- К таким вопросам аудита, имеющим значение для управления, относятся только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате осуществления аудиторской проверки.

- Аудитор не обязан в ходе аудиторской проверки разрабатывать процедуры специально для выявления вопросов, имеющих значение для управления.
- Термин «руководящие полномочия» означает роль лиц, которым доверены надзор, контроль и определение направлений деятельности субъекта.
- Лица, наделенные руководящими полномочиями, обычно несут ответственность за достижение поставленных перед предприятием целей, составление финансовой и другой отчетности для ее представления тем, кто в ней заинтересован.
- В стандарте говорится о конфиденциальности информации по результатам аудита, которую аудиторы сообщают руководству клиента.
- Стандарт не содержит каких – либо рекомендаций относительно формата развернутых документов, составляемых по результатам аудита, перечней таблиц, структур разного рода детализированных отчетов и пр.

- В МСА приведен *перечень вопросов аудита*, которые могут быть *интересны руководству*.
- *К ним отнесены:*
 - общий подход к аудиторской проверке и ее масштабу;
 - выбор или изменения значимых принципов и методов учетной политики, способных оказать существенное влияние на финансовую отчетность экономического субъекта;
 - неточности, касающиеся событий или условий, которые могут вызвать существенные сомнения в отношении способности предприятия продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность.
 - МСА установлена обязанность аудитора документально отражать в рабочих документах сообщенные в устной форме вопросы и любые ответы на эти вопросы.
 - Предполагается, что такие документы могут иметь форму копий протоколов обсуждений, проводимых аудитором с лицами, отвечающими за управление.

□ В конце стандарта содержится напоминание, что при аудиторских проверках в государственном секторе информация, сообщаемая аудиторами в письменной форме, может быть обнародована и поэтому аудитор должен учитывать тот факт, что сообщаемая им письменная информация может быть распространена среди широкой аудитории, а не только среди лиц, отвечающих за управление предприятием.