

**Пантелеева Ирина Аркадьевна,
начальник отдела аудита ООО «Бюро аудита, консалтинга и права»,
старший преподаватель УГАТУ, УГАЭС (г. Уфа),
член Комитета по стандартизации и аудиторской практике СРО НП АПР**

Новые федеральные стандарты аудиторской деятельности: основные изменения в работе аудитора

В 2010 году Минфином РФ начали разрабатываться новые Федеральные стандарты аудиторской деятельности, которые постепенно заменят действующие Федеральные правила-стандарты аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства РФ № 696 от 23.09.2002г.

Утверждение данных новых стандартов аудиторской деятельности имеет целью:

1) привести порядок разработки стандартов в соответствие с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008г. В частности, в соответствии с п.п. 2,1 ст. 15 данного Федерального закона, утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности является функцией государственного регулирования аудиторской деятельности. В свою очередь, *функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган*. В соответствии же с п. 1 Положения о Министерстве финансов РФ (утверждено Постановлением Правительства РФ № 329 от 30.06.2004г.), именно оно является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности.

Таким образом, Федеральные стандарты аудиторской деятельности должны утверждаться Минфином РФ;

2) привести федеральные стандарты аудиторской деятельности РФ в соответствие с международными стандартами аудита.

Необходимость соответствия Российских стандартов аудита международным вытекает из подп. 2 п. 1 ст. 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», в соответствии с которым *федеральные стандарты аудиторской деятельности разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита*.

В настоящее время утверждены 6 новых Федеральных стандартов:

ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля»;

ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения об ее достоверности»;

ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»;

ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении»;

ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита»;

ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита».

Новые стандарты, касающиеся аудиторских заключений

Соответствующие упомянутые выше 3 новых стандарта аудиторской деятельности были утверждены Приказом Минфина РФ № 46н от 20.05.2010г., однако, вступили в силу лишь с 17.08.2010г., в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 02.08.2010г. № 586 об отмене ранее действовавшего Федерального правила-стандарта аудиторской деятельности № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

По аналогии с международными стандартами, аудиторскую деятельность в РФ теперь регулируют 3 стандарта. При этом ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения об ее достоверности» раскрывает общие принципы и структуру аудиторских заключений и приводит примеры немодифицированных мнений. ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» раскрывает виды модифицированных мнений и предоставляет аудитору детальный алгоритм для выбора вида аудиторского заключения. ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении» раскрывает порядок включения в аудиторское заключение дополнительной информации (обстоятельств, не влияющих на аудиторское мнение, но имеющих существенное значение с точки зрения формирования достоверной информации для пользователей отчетности).

Поскольку модифицированные мнения в заключениях раскрываются отдельным стандартом, подход данного стандарта к модифицированным мнениям существенно более детализирован. В сравнении с ранее действовавшим ФПСАД 6, в ФСАД 2/2010 более детально раскрываются обстоятельства, являющиеся основанием для выражения отрицательного мнения, отказа от выражения мнения и мнения с оговорками. При этом, в сравнении с ФПСАД 6, существенно меняются подходы к выражению отдельных видов аудиторских мнений.

В частности, в соответствии с п. 15 ФСАД 2/2010, *аудитор должен выразить отрицательное мнение в том случае, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.* Согласно же формулировке п. 37 ранее действовавшего ФПСАД 6, *отрицательное мнение следовало выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.* То есть, согласно новому стандарту, в отличие от ранее действовавшего, основанием для выражения отрицательного мнения должен являться не только фактор существенности сумм ошибок, но и всеобъемлющий характер влияния этих ошибок на отчетность.

При этом в п. 14 ФСАД 2/2010 рассматриваются и конкретные критерии признания влияния искажений всеобъемлющим. В частности, всеобъемлющее влияние искажения бухгалтерской отчетности имеет место в случаях, когда в соответствии с суждением аудитора это искажение:

- а) не ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности;
- б) ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности, но его влияние распространяется или могло бы распространяться на большую часть бухгалтерской отчетности;
- в) связано с раскрытием информации, являющейся основополагающей для понимания пользователями бухгалтерской отчетности в целом.

Таким образом, в соответствии с ФСАД 2/2010, не является основанием для выражения отрицательного мнения выявления искажений, существенных по сумме (даже превышающих уровень существенности), но не распространяющихся на большую часть отчетности. При этом конкретные критерии распространения искажения на большую часть отчетности федеральный стандарт не приводит. Соответственно, целесообразно разработать такие критерии и закрепить их во внутрифирменном стандарте аудиторской организации или индивидуального аудитора – предпринимателя.

Ответ на вопрос: что такое всеобъемлющее влияние искажения на отчетность частично содержится в п. 13 ФСАД 2/2010, рассматривающем ситуации, в которых

выражается мнение с оговоркой. В частности, одним из оснований для выражения мнения с оговоркой является ситуация, когда *аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является существенным, но не затронет большинство значимых элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - всеобъемлющим)*. Исходя из этого, всеобъемлющими следует считать искажения отчетности, если они затрагивают более 50% значимых статей отчетности. И именно в этом случае, согласно ФСАД 2/2010, аудитору следует выражать отрицательное мнение об отчетности.

Однако, опять же не конкретизировано и, соответственно, не ясно, какие элементы отчетности являются значимыми. В соответствии с п. 9 ФСАД 1/2010, мнение аудитора должно выражаться по поводу того, отражает ли бухгалтерская отчетность достоверно во всех существенных отношениях:

- 1) финансовое положение аудируемого лица по состоянию на отчетную дату;
- 2) результаты его финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период;
- 3) движение денежных средств за отчетный период.

Исходя из этого можно определить, что значимыми являются те показатели отчетности, которые раскрывают указанную информацию.

При этом, в соответствии с п. 18 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (Приказ Минфина РФ № 43н от 06.07.1999г.), финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату характеризует бухгалтерский баланс. В соответствии с п. 21 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», финансовые результаты деятельности организации за отчетный период должен характеризовать отчет о прибылях и убытках. Обобщение же данных о денежных средствах и высоколиквидных финансовых вложениях представляется в отчете о движении денежных средств, что предусмотрено п. 5 недавно утвержденного ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» (Приказ Минфина РФ № 11н от 02.02.2011г.)

Другие же утвержденные в РФ формы отчетности (в частности, отчет об изменениях капитала), в соответствии с п.п. 24-28 ПБУ 4/99, являются лишь пояснениями к бухгалтерскому балансу или отчету о прибылях и убытках. Соответственно, применение количественного критерия «большинство» (то есть, более 50%) значимых статей отчетности» целесообразно к указанным трем основным формам отчетности, характеризующим финансовое положение, результаты финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о прибылях и убытках;
- 3) отчет о движении денежных средств.

Таким образом, выражение аудитором отрицательного мнения о достоверности отчетности будет осуществляться в случае, если искажено более 50% статей данных трех форм отчетности.

Если исходить из нормативных документов по бухгалтерскому учету, регулирующих порядок подготовки отчетности, именно данные формы отчетности и содержат основополагающую для понимания пользователями информацию, ненадлежащее раскрытие которой также является основанием для признания искажения бухгалтерской отчетности всеобъемлющим (подп. «в» п. 14 ФСАД 2/2010).

В частности, в соответствии с п. 4 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (Приказ Минфина РФ № 43н от 06.07.1999г.), *бухгалтерская отчетность - единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам*. В соответствии же с п. 6 данного ПБУ 4/99, *бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о*

финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Исходя из этого, основополагающей для понимания пользователями следует считать информацию о финансовом положении, результатах хозяйственной деятельности организации. Кроме того, необходимо учитывать положения п. 9 ФСАД 1/2010, в соответствии с которым мнение аудитора также должно быть выражено и относительно движения денежных средств.

Необходимо также обратить внимание на то, что к данному вопросу возможен и несколько другой подход. Дело в том, что норма упомянутого п. 13 ФСАД 2/2010 касается «значимых элементов отчетности», а не «значимых статей отчетности». Понятие же «элемент отчетности» в российском законодательстве по бухгалтерскому учету не содержится.

Соответствующее понятие содержится лишь в Концепции подготовки и представления финансовой отчетности к международным стандартам финансовой отчетности. В соответствии с данной Концепцией, элементами отчетности являются:

- 1) активы;
- 2) обязательства;
- 3) капитал;
- 4) доходы;
- 5) расходы.

Исходя из этого, всеобъемлющим следует признавать искажения отчетности, распространяющиеся на большинство соответствующих групп статей отчетности (элементов отчетности).

Данный подход к формированию мнения о достоверности отчетности является более жестким, поскольку искажение каждой статьи отчетности влечет соответствующее искажение целого элемента отчетности. Соответственно, искажения, затрагивающие менее 50% статей отчетности, могут повлечь искажение более 50% элементов отчетности. Например, на аудируемом предприятии была неверно начислена амортизация основных средств на существенную сумму. Данное единственное искажение затронет следующие статьи отчетности:

- в балансе: основные средства, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток);
- в отчете о прибылях и убытках: себестоимость продаж, валовая прибыль, прибыль от продаж, прибыль до налогообложения и чистая прибыль.

Таким образом, несмотря на то, что данное искажение будет распространяться на значительную часть отчета о прибылях и убытках, оно не затронет большинство статей трех основных форм отчетности: бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств. Однако, если говорить об элементах отчетности, то данное искажение затронет следующие из них: активы, капитал, расходы, то есть, будет распространяться на большинство элементов отчетности. Соответственно, при условии существенности суммы данного искажения, у аудитора будут все основания для выражения отрицательного мнения об отчетности.

В то же время отмечаем, что в действующих нормативных актах отсутствует ссылка о возможности применения международных стандартов финансовой отчетности в ситуациях, иных чем разработка организацией методов и способов бухгалтерского учета (возможность применения международных стандартов финансовой отчетности при разработке методов и способов бухгалтерского учета предусмотрена п. 7 ПБУ 1/2008, утвержденного Приказом Минфина РФ № 106н от 06.10.2008г. относительно случаев, когда по конкретному вопросу способы ведения бухгалтерского учета не установлены в нормативно-правовых актах РФ). Соответственно, более целесообразным представляется применение первого из рассмотренных выше подходов к определению «большинства значимых элементов отчетности», когда затрагивается большинство статей значимых форм отчетности.

Однако, в связи с неоднозначностью трактовки данного вопроса, конкретный порядок определения «значимых элементов отчетности», а соответственно, и «всеобъемлющего искажения отчетности» целесообразно утвердить внутрифирменными стандартами с учетом норм стандартов саморегулируемых организаций аудиторов.

Изменен подход стандартов и относительно отказа от выражения мнения о достоверности отчетности. В частности, в соответствии с п. 36 ранее действовавшего ФПСАД 6, *отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.* Согласно же п. 16 ФСАД 2/2010, *аудитор должен отказаться от выражения мнения в том случае, когда у него отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, но он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.*

То есть, сам по себе факт существенного ограничения объема аудита не является основанием для отказа аудитора от выражения мнения. Данный отказ следует выражать лишь в том случае, если, по мнению аудитора, возможное влияние необнаруженных искажений является существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

Соответственно, мнение с оговоркой, согласно п.13 нового стандарта ФСАД 2/2010, необходимо выражать в ситуациях, если:

а) аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является существенным, но не затронет большинство значимых элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности (всеобъемлющим);

б) у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, однако он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим.

Данный подход, в свою очередь требует уточнения: какое искажение признается существенным для бухгалтерской отчетности? Не вытекает ли из этого, что в случае, если сумма выявленных ошибок не превышает рассчитанный для соответствующего предприятия уровень существенности, то необходимо выражать немодифицированное мнение?

Относительно данного вопроса следует учесть нормы действующего ФПСАД 4 «Существенность в аудите». В частности, в соответствии с п. 3 данного стандарта, *информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности.* В п. 4 ФПСАД 4 определено, что *аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению.* Пункт же 6 ФСАД 4 предусматривает, что *аудитор может рассматривать существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации.*

Исходя из этого, в качестве искажения, являющегося основанием для оговорки в заключении, может рассматриваться не только искажение, превышающее уровень существенности, рассчитанный в целом по отчетности, но и существенное относительно конкретного счета или группы операций (порядок расчета уровня существенности относительно каждого счета, статьи отчетности или группы операций также должен быть

предусмотрен внутрифирменным стандартом аудиторской организации или индивидуального аудитора – предпринимателя).

ФСАД 2/2010 также конкретизирует обстоятельства, с которыми может быть связано существенное искажение бухгалтерской отчетности.

Так, согласно п. 4 ФСАД данного стандарта, существенные искажения бухгалтерской отчетности могут быть связаны:

- а) с принятой аудитуемым лицом учетной политикой;
- б) с тем, каким образом реализована принятая аудитуемым лицом учетная политика;
- в) с уместностью, правильностью и полнотой раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

При этом существенное искажение бухгалтерской отчетности, *связанное с принятой аудитуемым лицом учетной политикой*, может возникнуть:

- а) в случае, когда выбранная учетная политика не соответствует требованиям установленных правил составления бухгалтерской отчетности, или аудитуемое лицо внесло изменение в учетную политику, но при этом не выполнило установленный порядок отражения в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности изменений учетной политики.

Напомним, что порядок раскрытия в отчетности информации об учетной политике предусмотрен ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н).

В частности, в соответствии с п. 21 данного ПБУ, подлежит раскрытию в отчетности следующая информация, касающаяся изменений учетной политики:

- причина изменения учетной политики;
- содержание изменения учетной политики;
- порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности;
- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, - также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию;
- сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, - до той степени, до которой это практически возможно.

В соответствии же с п. 22 данного ПБУ, в случае, если раскрытие информации, предусмотренной пунктом 21 данного Положения, по какому-то отдельному предшествующему отчетному периоду, представленному в бухгалтерской отчетности, или по отчетным периодам, более ранним в сравнении с представленными, является невозможным, факт невозможности такого раскрытия подлежит раскрытию вместе с указанием отчетного периода, в котором начнется применение соответствующего изменения учетной политики.

Пункт же 24 ПБУ 1/2008 предусматривает, что соответствующая информация об изменении учетной политики подлежит раскрытию в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

- б) в случае, когда бухгалтерская отчетность, включающая соответствующие пояснения, достоверно не отражает сути реально имевших место хозяйственных операций и событий.

Существенное искажение бухгалтерской отчетности, *связанное с тем, каким образом реализована принятая аудитуемым лицом учетная политика*, может возникнуть:

- а) в случае, когда принятая учетная политика не применяется руководством аудитуемого лица последовательно и в соответствии с правилами отчетности, в том числе,

последовательно от одного периода к другому или в отношении однотипных хозяйственных операций или событий;

б) в силу неправильного применения принятой учетной политики (непреднамеренная ошибка).

Таким образом, следует обратить внимание на то, что новый стандарт по аудиторским заключениям ФСАД 2/2010 предусматривает обязанность аудитора обращать внимание на правильность составления учетной политики, надлежащее ее раскрытие и последовательное применение от одного периода к другому. В случае, если соответствующие правила составления учетной политики не соблюдаются, аудитор должен включить в заключение соответствующую оговорку.

Необходимость оценки при выражении аудиторского мнения надлежащего характера применяемой аудируемым лицом учетной политики четко предусмотрена п. 8 ФСАД 1/2010. В ранее действовавшем ФПСАД 6 такого требования не содержалось.

Существенное искажение бухгалтерской отчетности, *связанное с уместностью или соответствием отраженной в бухгалтерской отчетности информации принятым аудируемым лицом способам ведения бухгалтерского учета*, может возникнуть:

а) в случае, когда бухгалтерская отчетность не раскрывает всей информации, предусмотренной правилами отчетности;

б) в случае, когда раскрытие информации в бухгалтерской отчетности осуществлено не в соответствии с правилами отчетности;

в) в случае, когда в бухгалтерской отчетности не раскрыта информация, необходимая для обеспечения достоверности этой отчетности.

Таким образом, согласно ФСАД 2/2010, в отличие от ранее действовавшего ФПСАД 6, отсутствие раскрытия или ненадлежащее раскрытие информации в отчетности не является самостоятельным основанием для оговорки, а приравнивается к существенному искажению отчетности.

Конкретизируются в ФСАД 2/2010 и обстоятельства, в результате которых аудитор не может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. Данные обстоятельства делятся на следующие 3 группы:

1) неконтролируемые аудируемым лицом обстоятельства;

2) обстоятельства, связанные с характером или сроком проведения аудита;

3) препятствия, установленные руководством аудируемого лица.

При этом *неконтролируемые аудируемым лицом обстоятельства* могут возникнуть:

а) в случае утери аудируемым лицом учетных записей;

б) в случае, когда учетные записи существенного компонента изъяты контролирующими органами на неопределенный срок.

Обстоятельства, связанные с характером или сроком проведения аудита, могут возникнуть:

а) в случае, когда время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов;

б) в случае, когда аудитор приходит к выводу, что проведение только процедур проверки по существу не является достаточным, а средства контроля аудируемого лица не эффективны (то есть, когда у аудитора возникают сомнения в достоверности данных о наличии или движении активов и обязательств, но нет возможности подтвердить или не подтвердить соответствующие данные: например, отсутствуют подтверждения данных о дебиторской или кредиторской задолженности, отсутствуют документы, подтверждающие финансовые вложения или иных активах, не являющихся товарно-материальными запасами, соответственно, относительно которых стандарты не предусматривают

присутствие аудитора при инвентаризации, и есть сомнения в достоверности соответствующих сумм).

Препятствия, установленные руководством аудируемого лица, могут возникнуть:

а) в случае, когда руководство аудируемого лица препятствует аудитору в присутствии при инвентаризации товарно-материальных запасов;

б) в случае, когда руководство аудируемого лица препятствует аудитору в получении внешних подтверждений относительно остатков по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

В целом аудиторские мнения (понятие «заключение» в новых стандартах заменено на понятие «мнение»), согласно новым ФСАД, подразделяются на немодифицированные и модифицированные.

В соответствии с п. 15 ФСАД 1/2010, немодифицированное мнение должно выражаться аудитором *в случае, когда он приходит к выводу, что бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами отчетности.* То есть, понятие «немодифицированное мнение», согласно новому ФСАД, идентично понятию «безоговорочно положительное заключение», согласно ранее действовавшему ФПСАД 6.

Модифицированные мнения, как уже отмечалось выше, подразделяются на: отрицательное мнение, отказ от выражения мнения и мнение с оговорками. При этом в новых стандартах, в отличие от ФПСАД 6, не обозначены виды оговорок, а лишь приводятся два основных фактора, являющихся основанием для модификации:

А) искажение бухгалтерской отчетности;

Б) отсутствие возможности получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.

Кроме того, существенным отличием новых ФСАД 1-3 от ФПСАД 6 является то, что ФСАД 3/2010 введено понятие «дополнительная информация», привлекающая внимание пользователей к определенным аспектам. Включение дополнительной информации более не является как таковой модификацией аудиторского мнения, в отличие от ФПСАД 6, согласно которому привлечение внимания к аспекту являлось одним из видов заключений с оговорками. Дополнительная же информация, предусмотренная ФСАД 3/2010 может быть включена как в немодифицированное, так и в модифицированное мнение.

Несколько изменен и подход к обстоятельствам, являющимся основанием для выражения подобного мнения.

В частности, согласно п.п.27-29 ранее действовавшего ФПСАД 6, оговорка в части, привлекающей внимание, касалась:

А) событий, касающихся соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица;

Б) значительной неопределенности относительно будущих событий, которые могут оказать влияние на бухгалтерскую отчетность.

Согласно же п. 2 ФСАД 3/2010, дополнительная информация может относиться:

а) к отраженному в бухгалтерской отчетности обстоятельству, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями;

б) не отраженному в бухгалтерской отчетности обстоятельству, которое может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения.

То есть, разделяются: привлекающая внимание часть (важные обстоятельства) и прочие сведения.

Привлекающая внимание часть должна указывать только на обстоятельства, отраженные в бухгалтерской отчетности. Данная часть должна:

а) быть расположена в аудиторском заключении непосредственно после части, содержащей мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица;

б) иметь наименование "Важные обстоятельства";

При этом п. 4 ФСАД 3/2010 приводит примеры таких обстоятельств:

а) неопределенность в отношении не завершенных на отчетную дату судебных разбирательств, решения по которым могут быть приняты лишь в следующие отчетные периоды, или неопределенность, связанная с действиями надзорных органов;

б) досрочное применение (если это разрешено) новых правил отчетности, *которое оказывает всеобъемлющее влияние на бухгалтерскую отчетность*;

в) крупная катастрофа, которая оказала или продолжает оказывать существенное влияние на финансовое положение аудируемого лица.

Однако, формулировка п.4 ФСАД 3/2010 «такими обстоятельствами могут быть...» дает основания полагать, что перечень таких обстоятельств, отраженных в отчетности, являющихся настолько важными, что аудитор считает необходимым обратить внимание пользователей, является открытым.

Если же аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей бухгалтерской отчетности к не отраженному в этой отчетности обстоятельству, которое может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности процесса и результатов аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения, то он включает в аудиторское заключение часть, в которой приводится дополнительная информация, относящаяся к не отраженному в бухгалтерской отчетности обстоятельству, которое, по мнению аудитора, может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности процесса и результатов аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения.

Содержащей прочие факты части присваивается наименование "Прочие сведения".

При этом п.п.9-11 ФСАД 3/2010 приводят примеры конкретных обстоятельств, в которых в заключение могут включаться указанные «прочие сведения».

В частности, в соответствии с п. 9 ФСАД 3/2010, обстоятельства, которые могут способствовать *пониманию пользователями процесса аудита*, могут возникнуть в тех редких случаях, когда аудитор не может отказаться от проведения аудита по причине отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства из-за ограничения руководством аудируемого лица объема аудита. В этом случае аудитор может счесть необходимым включить в аудиторское заключение содержащую прочие факты часть для объяснения причины, по которой он не смог отказаться от проведения аудита.

В соответствии с п. 10 ФСАД 3/2010, обстоятельства, которые могут способствовать *пониманию пользователями ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения*, могут возникнуть в тех случаях, когда в зависимости от того, носят положения нормативных правовых актов рекомендательный или обязательный характер, аудитор может или должен уточнять отдельные аспекты, касающиеся ответственности аудитора при выполнении аудиторского задания или составлении аудиторского заключения.

В соответствии же с п. 11 ФСАД 3/2010, содержащая прочие факты часть может быть включена в аудиторское заключение в случае, когда аудиторское заключение предназначено ограниченному кругу адресатов. При этом в содержащей прочие факты части сообщается, что аудиторское заключение предназначено исключительно для указанных адресатов и не может использоваться или распространяться иными лицами.

В соответствии с п. 13 ФСАД 3/2010, расположение содержащей прочие факты части в аудиторском заключении зависит от характера сообщаемой в ней информации:

а) информация об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями процесса и результатов аудита, - непосредственно после части,

содержащей мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица, или привлекающей внимание части (если она имеется);

б) информация об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями дополнительных обязанностей аудитора, описанных в аудиторском заключении, - в составе части аудиторского заключения, содержащей заключение, составленное в соответствии с требованиями нормативных правовых актов, которыми на аудитора возлагаются дополнительные обязанности;

в) информация об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями содержания аудиторского заключения, - отдельной частью непосредственно после аудиторского заключения или заключения, составленного в соответствии с требованиями нормативных правовых актов, которыми на аудитора возлагаются дополнительные обязанности.

Относительно других отличий новых ФСАД от ранее действовавшего ФПСАД 6, необходимо также отметить, что новые стандарты:

1) разграничивают «проаудированную бухгалтерскую отчетность» и «дополнительную информацию» (п. 26 ФСАД 1)

В частности, в соответствии с п. 26 ФСАД 1/2010, если в составе бухгалтерской отчетности представлена дополнительная информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, наличие которой не требуется правилами отчетности, то аудитор должен установить, ясно ли из того, как представлена эта информация, что она не относится к проаудированной бухгалтерской отчетности. П. 27 ФСАД 1/2010 предусматривает, что если четкое представление о том, что дополнительная информация не относится к проаудированной бухгалтерской отчетности, отсутствует, то аудитор должен обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой изменить характер представления дополнительной информации. Если руководство аудируемого лица отказывается это сделать, то аудитор должен указать в аудиторском заключении, что такая дополнительная информация не была им проаудирована.

В соответствии же с п. 28 ФСАД 1/2010, характер представления дополнительной информации, в отношении которой может создаться ошибочное впечатление, что на нее распространяется аудиторское мнение, может быть изменен посредством, например:

а) исключения любых ссылок в бухгалтерской отчетности на непроаудированные дополнительные данные или пояснения, чтобы имело место четкое разграничение между проаудированной и непроаудированной информацией;

б) размещения непроаудированной дополнительной информации отдельно от бухгалтерской отчетности, или, в случаях, когда это невозможно, как минимум, разместив сгруппированную непроаудированную дополнительную информацию после информации, подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности, четко указав при этом: "без проведения аудита".

Перечень информации, подлежащей отражению непосредственно в бухгалтерской отчетности, определен в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н), а также в других ПБУ в соответствующих разделах, касающихся раскрытия информации в отчетности. При этом п. 39 ПБУ 4/99 предусмотрено, что организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В ней раскрываются динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; природоохранные мероприятия; иная информация;

2) Определяют новые форматы аудиторского заключения в зависимости от содержания договора. В частности, п. 7 ФСАД 1/2010 предусматривает возможность оформления аудиторских заключений как в соответствии с российскими, так и в соответствии с международными стандартами аудита, если соответствующее условие предусмотрено в договоре.

Кроме того, ФСАД 1/2010 предусматривает выражение в аудиторском заключении не только мнения о достоверности отчетности, но и результатов дополнительной работы, выполненной аудитором. Данное условие предусмотрено п.п. 20 и 21 ФСАД 1/2010, и кроме того, ФСАД 1/2010 дает 3 примера немодифицированных мнений:

А) помимо аудита бухгалтерской отчетности нормативные правовые акты не предусматривают обязанность аудитора провести дополнительные процедуры в отношении этой отчетности;

б) помимо аудита бухгалтерской отчетности нормативные правовые акты предусматривают обязанность аудитора провести дополнительные процедуры в отношении этой отчетности (например, при выявлении нарушений требований законодательства о противодействии легализации доходов, полученных преступным путем);

в) заключение о консолидированной отчетности

3) введена ответственность аудитора (в самой форме заключения разграничена ответственность аудитора и аудируемого лица);

4) расширена ответственность уполномочены аудируемым лицом лиц (руководство) лиц. В частности, п. 5 ФСАД 1/2010 четко предусмотрено, что в разделе «Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность» должно содержаться указание на уполномоченных аудируемым лицом лиц, отвечающих за бухгалтерскую отчетность. Кроме того, в отличие от ранее действовавшего ФПСАД 6 конкретизировано, что данные лица несут ответственность за:

А) Составление и достоверность бухгалтерской отчетности;

Б) Систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений, допущенных в результате недобросовестных действий или ошибок (данное определение более широкое, чем содержащееся в Правиле (Стандарте) №6 – «ведение бухгалтерского учета»);

5) Изменения в части ответственности аудитора:

А) Выражение мнения **только (!)** о достоверности бухгалтерской отчетности [устранена ссылка на «соответствие порядка ведения бухгалтерского учета...»]

Б) Проведение аудита в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности + соблюдение требований профессиональной этики

В) Ссылка на аудиторские стандарты допустима только в случае, если были выполнены все требования этих стандартов

Это вытекает из п. 6 ФСАД 1/2010, а также учтено в приведенных в стандартах примерах аудиторских заключений;

б) Новые стандарты, в отличие от ранее действовавшего ФПСАД 6, содержат требование сообщить об обстоятельствах, приводящих к модификации аудиторского заключения представителям собственника. Данная норма предусмотрена в 39, 40 ФСАД 2/2010.

Таким образом, соблюдение данной нормы стандартов должно найти отражение в рабочей документации аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов –

предпринимателей (письма в адрес собственников аудируемого лица или протоколы встреч с представителями собственника).

Одновременно с этим п. 20 ФСАД 2/2010 требует информировать «соответствующие адресаты», установленные законодательством РФ, об отказе от проведения аудита. При этом, в соответствии с п. 21 ФСАД 2/2010, возможность отказа от проведения аудита может зависеть от стадии завершенности аудиторского задания на момент, когда руководство аудируемого лица устанавливает ограничение объема аудита. Если аудит по существу оказывается близким к завершению, то аудитор может принять решение завершить его, насколько позволяют обстоятельства, выразить отказ от выражения мнения и описать ограничение объема аудита в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, которая предшествует части, содержащей отказ от выражения мнения. На начальной же стадии аудиторского задания аудитору следует отказаться от проведения аудита.

Аналогично, на основании п. 14 ФСАД 3/2010, аудитор обязан сообщать собственникам о включении в заключение привлекающей внимание части (важных обстоятельств) или прочих сведений, а также о предполагаемом содержании этих частей. Не сообщать собственникам о таких обстоятельствах возможно лишь в случае сохранения соответствующих обстоятельств из года в год (можно ограничиться однократным сообщением).

7) обязательность ссылки на использованные при подготовке бухгалтерской отчетности стандарты учета. При этом возможность данной ссылки *только* при условии, что были выполнены все требования стандартов.

Данная норма вытекает из приведенных в Приложениях к стандартам примерах аудиторских заключений. В примерах немодифицированных мнений содержится формулировка: *«бухгалтерская отчетность составлена руководством аудируемого лица в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности»*. В примерах же модифицированных мнений подобная формулировка не содержится.

Пункт же 13 ФСАД 1/2010 предусматривает, что аудитор должен установить, *содержит ли бухгалтерская отчетность соответствующую ссылку на примененные при составлении этой отчетности требования правил отчетности или их описание. Указание на то, что бухгалтерская отчетность составлена в соответствии с правилами отчетности, является надлежащим только в том случае, если бухгалтерская отчетность соответствует всем применимым требованиям правил отчетности, действовавшим в периоде, за который составлена бухгалтерская отчетность.*

8) Согласно ФСАД 1/2010, аудиторское заключение подписывается:

а) руководителем аудиторской организации или уполномоченным им лицом, имеющим квалификационный аттестат аудитора. Подпись должна включать наименование аудиторской организации, должность, фамилию и инициалы лица, подписавшего аудиторское заключение;

б) индивидуальным аудитором. Подпись должна включать фамилию и инициалы индивидуального аудитора.

Напомним, что ранее действовавший ФПСАД 6 требовал наличие в заключении подписи как руководителя аудиторской организации, так и непосредственно руководителя аудиторской проверки (лица, непосредственно проводившего аудит).

9) согласно ФСАД 1/2010, аудиторское заключение должно быть датировано *не ранее даты завершения процесса получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств*, на основании которых аудитор выражает мнение, включая доказательства того, что:

а) бухгалтерская отчетность подготовлена в полном объеме и включает

соответствующее раскрытие информации;

б) лица, обладающие соответствующими полномочиями, подтвердили, что они несут ответственность за данную бухгалтерскую отчетность.

Согласно ФПСАД 6, аудиторское заключение должно было подписываться *числом*, когда был завершен аудит, под которым многими понималась дата выхода аудиторской группы от клиента, хотя четко это ни Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», ни Федеральными правилами-стандартами аудиторской деятельности определено не было.

Новые ФСАД не ограничивают аудитора в возможности датирования заключения и более поздней датой.

Прочие новые стандарты аудиторской деятельности

ФСАД 4/2010 утвержден Приказом Минфина РФ № 16н от 24.02.2010г. и введен в действие с 09.07.2010г. Данный стандарт определяет правила внешнего контроля качества и не основан на международных стандартах аудита.

Данный стандарт определяет:

- 1) принципы внешнего контроля качества;
- 2) подходы к планированию внешнего контроля качества;
- 3) порядок контроля внешних проверок и оформления их результатов.

ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» и ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита» утверждены Приказом Минфина РФ от 17.08.2010 № 90н и введены в действие с 08.02.2011г. Постановлением Правительства РФ от 27.01.2011г. № 30 о признании утратившими силу правил (стандартов) № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита и № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита», утвержденных Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.

ФСАД 5/2010 (также приведен в соответствие с международными стандартами аудита), в отличие от ранее действовавшего ФПСАД 13, рассматривает концепцию «недобросовестные действия» - концепцию «ошибка» не рассматривает. При этом, как и в соответствии с ФПСАД 13 к недобросовестным действиям отнесены:

- А) недобросовестное составление отчетности;
- Б) незаконное присвоение активов.

Согласно п. 5 ФСАД 5/2010, недобросовестное составление бухгалтерской отчетности может являться результатом:

а) манипулирования, фальсификации (включая подделку), изменения учетных записей или первичных учетных документов, на основании которых составляется бухгалтерская отчетность;

б) искажения или намеренного пропуска событий, хозяйственных операций или другой важной информации в бухгалтерской отчетности, или их преднамеренного исключения из данной отчетности;

в) намеренного неправильного применения принципов бухгалтерского учета в отношении числовых данных, классификации, представления и раскрытия информации.

Указанные нормы были предусмотрены и в ранее действовавшем ФПСАД 13. Однако, в новом ФСАД 5/2010 также обозначены и раскрыты способы недобросовестного составления бухгалтерской отчетности в связи с обходом руководством аудируемого лица средств контроля:

А) внесение фиктивных учетных записей в учетные регистры, как правило, ближе к концу отчетного периода, в целях манипулирования результатами хозяйственной деятельности или для достижения каких-то иных целей;

Б) безосновательное изменение допущений и суждений при оценке остатков по счетам бухгалтерского учета;

В) пропуск или перенесение на более поздние или ранние периоды признания в бухгалтерской отчетности событий и хозяйственных операций, которые имели место в отчетном периоде;

Г) сокрытие или нераскрытие информации о фактах, которые могут оказывать влияние на показатели бухгалтерской отчетности;

Д) участие в сложных хозяйственных операциях, направленных на искаженное представление финансового состояния или финансовых результатов деятельности аудируемого лица;

Е) изменение учетных записей, связанных с существенными или нетипичными хозяйственными операциями, или условий их осуществления.

Кроме того, в новом ФСАД 5/2010 расширены и конкретизированы способы незаконного присвоения активов. К таким способам, как присвоение денежных средств; хищение материальных и нематериальных активов; инициирование оплаты аудируемым лицом несуществующих товаров или услуг добавлен также такой способ, как *использование активов аудируемого лица в личных целях*.

Изменена классификация типичных факторов риска недобросовестных действий. Как относительно недобросовестного составления бухгалтерской отчетности, так и относительно незаконного присвоения активов выделены следующие группы факторов риска:

- 1) Мотивирующие факторы и давление
- 2) Возможности для совершения недобросовестных действий
- 3) Способность завуалировать совершение недобросовестных действий, находя им логическое обоснование

Помимо этого, в новом ФСАД 5/2010 приведены примеры аудиторских процедур, которые могут выполняться в ответ на оцененные аудитором риски существенного искажения бухгалтерской отчетности, возникающего в результате недобросовестных действий:

1) рассмотрение недобросовестных действий на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности;

2) специальные аудиторские процедуры, выполняемые в ответ на риск существенного искажения, возникающий в результате недобросовестного составления бухгалтерской отчетности;

3) специальные аудиторские процедуры, выполняемые в ответ на риск существенного искажения, возникающего в результате присвоения активов

При этом в качестве *процедур по рассмотрению недобросовестных действий на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности* (в ответ на оцененные аудитором риски существенного искажения в результате недобросовестных действий) приведены:

а) посещение подразделений аудируемого лица или выполнение определенных тестов без предварительного предупреждения аудируемого лица (например: присутствие при проведении инвентаризации в подразделениях, которые не были предупреждены о присутствии аудитора; пересчет денежных средств на определенную дату без предварительного предупреждения);

б) обращение к руководству аудируемого лица с требованием провести пересчет запасов на конец отчетного периода или на дату, ближайшую к дате окончания отчетного периода, с тем, чтобы свести к минимуму риск манипулирования с остатками по счетам

бухгалтерского учета в промежуток времени между датой завершения пересчета и датой окончания отчетного периода;

в) корректировка подхода к аудиту в текущем году (например, обращение к основным заказчикам и поставщикам в устной форме с просьбой подтвердить информацию, помимо направления им письменных запросов, а также направление запросов иным лицам внутри аудируемого лица с просьбой о подтверждении информации, или поиск дополнительной информации);

г) подробное исследование корректировок, сделанных аудируемым лицом на конец квартала или конец года, изучение текущих учетных записей, которые представляются необычными по своему характеру и стоимостному значению;

д) в части значимых необычных хозяйственных операций, особенно осуществленных ближе к концу года, исследование возможности участия в данных операциях связанных сторон, а также рассмотрение источников финансирования этих операций;

е) выполнение аналитических процедур проверки по существу в отношении детализированных учетных данных (например, сравнение показателей выручки от продажи и себестоимости проданной продукции с ожидаемыми аудитором показателями в разрезе подразделений и видов деятельности или в разбивке по месяцам);

ж) интервьюирование сотрудников, занятых на тех участках, где был выявлен риск существенного искажения бухгалтерской отчетности, возникающего в результате недобросовестных действий, с тем, чтобы выяснить их мнение о существующем риске и применяемых средствах контроля в отношении этого риска;

з) в случае если аудит бухгалтерской отчетности одного или нескольких дочерних обществ, подразделений или филиалов аудируемого лица проводится другими аудиторами, проведение обсуждения с этими аудиторами необходимого объема работ с учетом риска существенного искажения учетных данных по операциям между компонентами, возникающего в результате недобросовестных действий;

и) в случае если работа эксперта приобретает особую значимость в связи с той или иной статьей бухгалтерской отчетности, в отношении которой существует высокий риск искажения, возникающего в результате недобросовестных действий, выполнение дополнительных процедур в отношении некоторых или всех допущений, методов и выводов эксперта с целью оценить их обоснованность, либо привлечение другого эксперта для выполнения такой проверки;

к) выполнение аудиторских процедур для анализа переходящих остатков статей бухгалтерского баланса ранее проаудированной бухгалтерской отчетности, для того чтобы оценить, каким образом в предыдущие периоды были сформированы статьи, предполагающие применение профессионального суждения и содержащие оценочные значения, например, резервы на возврат товара;

л) выполнение аудиторских процедур в отношении сверок взаиморасчетов с третьими лицами, подготовленных аудируемым лицом, в том числе, на промежуточные даты;

м) использование компьютерных методов проведения аудиторских процедур, таких как перебор данных с целью выявления наличия необычных значений в генеральной совокупности;

н) проверка достоверности хозяйственных операций и учетных записей, обрабатываемых в компьютерной среде;

о) поиск дополнительных аудиторских доказательств из внешних источников.

К специальным аудиторским процедурам, выполняемым в ответ на риск существенного искажения, возникающий в результате недобросовестного составления бухгалтерской отчетности, в соответствии с ФСАД 5/2010, отнесены следующие:

1) признание выручки:

а) проведение аналитических процедур проверки по существу в отношении показателей выручки с использованием детализированных данных (например, сравнение

показателей выручки в разбивке по месяцам и видам продукции или операционным сегментам в текущем отчетном периоде с аналогичными данными за предыдущие периоды);

б) направление запросов покупателям и заказчикам с просьбой подтвердить те или иные договорные условия и факт отсутствия иных дополнительных соглашений;

в) запросы, направленные работникам отделов продаж и маркетинга или юристу аудируемого лица по вопросам, касающимся продаж или отгрузки ближе к концу отчетного периода, с тем чтобы выяснить, известны ли им какие-то необычные условия, связанные с такими операциями;

г) присутствие в конце отчетного периода при отправке или подготовке к отправке продукции (или оформлению возврата товара) в одном или нескольких подразделениях аудируемого лица, выполнение иных соответствующих процедур, касающихся проверки правильности отнесения к соответствующему периоду операций и учета по счетам бухгалтерского учета выручки и запасов;

д) в ситуациях, когда хозяйственные операции иницируются, обрабатываются и учитываются в электронной форме, - тестирование средств контроля с целью определить, обеспечивают ли они уверенность в том, что отраженные хозяйственные операции по учету выручки действительно имели место и были учтены в надлежащем порядке;

2) количество материально-производственных запасов:

а) изучение учетных записей, касающихся товарно-материальных запасов с целью установления местонахождения или статей бухгалтерского учета материально-производственных запасов, которые требуют особого внимания во время или после проведения инвентаризации, а также наблюдение за проведением инвентаризации в определенных местах нахождения товарно-материальных запасов без предварительного предупреждения, или проведение пересчета во всех местах хранения материально-производственных запасов одновременно;

б) присутствие при проведении инвентаризации, проводимой на конец отчетного периода или близко к этой дате с целью сведения к минимуму риска манипулирования данными о материально-производственных запасах в промежуток времени между датой проведения пересчета и концом отчетного периода;

в) выполнение дополнительных процедур во время наблюдения за процессом пересчета (например, более тщательная проверка содержания коробок, в которых упакованы запасы, способов складирования (например, в форме куч) и маркировки, а также качества. В этих случаях может быть целесообразным привлечение к работе экспертов);

г) сравнение количественных данных по запасам за текущий период с данными за предыдущие периоды в разрезе классов или категорий запасов, их местонахождения или других критериев или сравнение данных пересчета запасов с данными их непрерывного учета;

д) применение компьютерных методов проведения аудиторских процедур для более подробной проверки процесса обработки результатов инвентаризации, например, сортировка единиц запасов по идентификационным номерам с целью проверки средств контроля за идентификацией запасов, или по серийным номерам с целью проверки возможности пропуска или дублирования единиц запасов;

3) оценочные значения, определенные руководством аудируемого лица:

а) привлечение к работе независимого эксперта для проведения оценки в целях ее сравнения с оценкой, сделанной руководством аудируемого лица;

б) направление запросов лицам, не входящим в состав руководства и бухгалтерии аудируемого лица, чтобы установить, имеет ли руководство аудируемого лица возможность и намерено ли оно принимать какие-то меры, необходимые для формирования оценок.

К специальным аудиторским процедурам, выполняемым в ответ на оцененные аудитором риски существенного искажения, возникающего в результате присвоения активов, относятся:

- а) пересчет денежных средств или ценных бумаг на конец года или близко к этой дате;
- б) направление запросов непосредственно покупателям и заказчикам с просьбой подтвердить за аудируемый период движение по соответствующим счетам бухгалтерского учета;
- в) анализ сумм возмещения списанных сумм;
- г) анализ данных о недостатке запасов в разрезе местонахождения и видов продукции;
- д) сравнение основных коэффициентов по запасам с отраслевыми нормативами;
- е) проверка документации, подтверждающей обоснованность уменьшения сумм в системе непрерывного учета запасов;
- ж) выполнение автоматизированной сверки списка поставщиков со списком работников на предмет совпадения адресов или номеров телефонов;
- з) автоматизированный поиск в базе данных по платежным ведомостям для выявления повторяющихся адресов, личных данных, идентификационных номеров налогоплательщика или банковских счетов работников;
- и) исследование данных о работниках на предмет наличия личных дел, в которых содержится минимум сведений (или они вообще отсутствуют);
- к) анализ данных по торговым скидкам и возвратам для выявления нетипичных тенденций;
- л) направление запросов третьим лицам с просьбой подтвердить те или иные условия договоров;
- м) получение доказательств выполнения условий заключенных договоров;
- н) проверка обоснованности крупных необычных расходов;
- о) проверка наличия необходимых разрешений на выдачу займов лицам из состава высшего руководства и связанным сторонам, а также их оценки в бухгалтерском балансе;
- п) проверка обоснованности отчетов о расходах, представленных лицами из состава высшего руководства, и размеров указанных в них сумм.

Таким образом, аудиторским организациям (индивидуальным аудиторам) необходимо доработать внутрифирменные стандарты и формы рабочей документации, приведя последнюю в соответствие с данным ФСАД 5/2010 и отразив в ней тесты-вопросники или иные формы, обеспечивающие выполнение аудиторами соответствующих процедур.

Помимо этого, в одном из Приложений к ФСАД 5/2010 приведены примеры обстоятельств, указывающих на возможность наличия недобросовестных действий:

- 1) несоответствия в учетных записях;
- 2) противоречивые или недостающие доказательства;
- 3) напряженные или необычные отношения между аудитором и руководством аудируемого лица;
- 4) прочие факторы.

Наиболее существенным дополнением нового **ФСАД 6/2010** в сравнении с ранее действовавшим ФПСАД 14 является то, что согласно новому стандарту, нормативные правовые акты разделены на две группы:

1) нормативные правовые акты, *требования которых оказывают непосредственное влияние на формирование числовых показателей бухгалтерской отчетности аудируемого лица и раскрытие информации в ней*. В отношении данных нормативных документов

аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства соответствия данной отчетности требованиям нормативных правовых актов;

2) нормативные правовые акты, *требования которых не оказывают непосредственное влияние на формирование числовых показателей бухгалтерской отчетности и раскрытие информации в ней, но исполнение которых является условием ведения аудируемым лицом деятельности, непрерывного продолжения этой деятельности, предупреждения негативных последствий.* В отношении данной группы нормативных документов аудитор должен выполнить аудиторские процедуры, позволяющие выявить случаи несоблюдения тех требований нормативных правовых актов, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность.

Помимо этого, отличием нового стандарта аудиторской деятельности от ранее действовавшего является то, что примеры факторов, которые могут указывать на несоблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов заменены на примеры процедур обеспечения соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, к которым относятся:

а) мониторинг изменений нормативных правовых актов в установленной сфере деятельности;

б) разработка и обеспечение функционирования надлежащей системы внутреннего контроля;

в) разработка, утверждение и обеспечение соблюдения внутренних аудируемого лица;

г) создание условий, обеспечивающих ознакомление всех работников аудируемого лица и понимание ими внутренних правил аудируемого лица;

д) контроль за соблюдением внутренних правил аудируемого лица и применение мер воздействия к работникам аудируемого лица, не соблюдающим указанные правила;

е) привлечение специалистов в области права для отслеживания изменений требований нормативных правовых актов;

ж) ведение реестра нормативных правовых актов, требования которых должны соблюдаться аудируемым лицом в процессе деятельности;

з) возложение соответствующих обязанностей на отдел внутреннего аудита, ревизионную комиссию или на специально созданный комитет по аудиту.

Проекты новых федеральных стандартов аудиторской деятельности

8 июня 2011 г. на сайте Минфина России появились 3 проекта новых Федеральных стандартов аудиторской деятельности:

ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства»;

ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам»;

ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности».

При этом в проекте **ФСАД 7/2011**, в отличие от действующего ФПСАД 5 «Аудиторские доказательства»:

1) несколько изменено понятие аудиторских доказательств: *аудиторскими доказательствами является информация, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности;*

2) несколько уточнен круг информации, относящейся к аудиторским доказательствам:

а) документы и информация бухгалтерского учета аудируемого лица;

б) информация, полученная из других источников. При этом, в отличие от

действующего ФПСАД 5, в состав аудиторских доказательств вводятся: в частности: информация, полученная в ходе предыдущего аудита; информация по результатам выполнения процедур внутреннего контроля качества аудитора; информация, подготовленная физическим или юридическим лицом, оказывающим услуги по проведению экспертной оценки, не связанные с бухгалтерским учетом или аудитом, привлекаемым аудируемым лицом в процессе подготовки бухгалтерской отчетности

Напомним, что согласно формулировке действующего ФПСАД 5, *к аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).*

3) Уточнены понятия *достаточности и надлежащего характера* аудиторских доказательств. В частности, под *надлежащим характером аудиторских доказательств* предполагается понимать качественную оценку аудиторских доказательств, которая характеризует уместность и надежность выводов, лежащих в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности. Под *достаточностью аудиторских доказательств* предполагается понимать количественную оценку аудиторских доказательств, зависящую от аудиторской оценки риска существенного искажения бухгалтерской отчетности (чем выше риск, тем больше требуется доказательств), а также от качества таких доказательств (чем выше их качество, тем меньше требуется доказательств).

4) В состав процедур получения аудиторских доказательств добавлено *«повторное проведение»*. При этом определено, что при выполнении аудиторской процедуры повторного выполнения аудитор самостоятельно выполняет процедуру или контрольное действие, которые изначально выполнялись в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица. Например, к данной процедуре можно отнести выборочная перепроверка результатов инвентаризации, проведенной аудируемым лицом.

Также уточнены условия применения других процедур получения аудиторских доказательств (инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, аналитические процедуры).

5) Добавлена предпосылка надежности аудиторских доказательств: *аудиторские доказательства, представленные подлинниками (оригиналами) документов, являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, представленными копиями документов, надежность которых может зависеть от средств контроля за их подготовкой и хранением.*

Другие предпосылки надежности аудиторских доказательств, согласно проекту нового стандарта, сходны с предпосылками надежности аудиторских доказательств, обозначенными в действующем ФПСАД 5:

а) более надежными являются аудиторские доказательства, полученные из независимого, внешнего по отношению к аудируемому лицу, источника (подтверждения третьих сторон, отчеты аналитиков, сопоставимые данные о конкурентах, др.);

б) более надежными являются аудиторские доказательства, полученные из внутреннего источника в случае, когда соответствующие средства контроля аудируемого лица, в том числе за подготовкой и хранением информации, функционируют эффективно;

в) аудиторские доказательства, полученные непосредственно аудитором (например, при наблюдении за применением средства контроля), являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, полученными косвенным путем или на основании логических заключений (например, на основании запроса о порядке применения средства контроля);

г) аудиторские доказательства, полученные в документальной форме на бумажном носителе, в электронном виде или иным образом, являются более надежными, чем полученные в устной форме;

б) непосредственно в данный стандарт 7/2010 предполагается ввести раздел «Отбор элементов для тестирования с целью получения аудиторских доказательств».

При этом определено, что аудитор может использовать для отбора элементов для тестирования следующие методы:

- А) отбор всех элементов (сплошная проверка);
- Б) отбор специфических (определенных) элементов;
- В) построение аудиторской выборки.

То есть, непосредственно в данный стандарт предполагается включить нормы, зафиксированные в стандарте по аудиторской выборке.

7) Предполагается ввести дополнительные процедуры относительно ситуации, когда информация, используемая в качестве аудиторского доказательства, подготовлена с участием эксперта руководства аудируемого лица.

ФСАД 8/2011, согласно проекту Минфина РФ, должен применяться при проведении аудита следующей отчетности, составленной по специальным правилам:

- А) отчетности, составленной по правилам налогового учета;
- Б) отчетности, отражающей доходы и расходы с использованием кассового метода;
- В) отчетности, содержащей финансовую информацию, формируемую по правилам, установленным соответствующими уполномоченными органами (для подтверждения соблюдения таких правил);

Г) отчетности, составленной по специальным правилам, обусловленным требованиями договора (например, договора кредита, условиями облигационного займа или гранта);

Д) другой аналогичной отчетности.

ФСАД 9/2011 планируется к применению в отношении:

- а) отдельного отчета, входящего в состав отчетности;
- б) отдельной статьи отчета, входящей в состав отчетности;
- в) отдельного счета или его элемента, отраженного в отчете, входящем в состав отчетности.

Вопросы выражения мнения относительно отдельной части отчетности, а также вопросы аудита отчетности, составленной по специальным правилам ранее была предусмотрена Правилom (стандартом) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям».

ФСАД 8/2011 и 9/2011 планируют привести порядок выражения такого мнения в соответствие с федеральными стандартами о порядке составления аудиторских заключений: ФСАД 1/2010, 2/2010 и 3/2010.