**ПРОВЕРКА СОБЛЮДЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ПРИ АУДИТЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Е.Г.МАТУС,

член правления Аудиторской палаты,

руководитель комитета

по внедрению МСА и Кодекса этики

Материал подготовлен с использованием

правовых актов по состоянию

на 1 июля 2020 г.

Важной частью внешнего аудита является проверка аудитором соблюдения клиентом законов и нормативных актов.



В ходе анализа соблюдения законов и нормативных актов аудитор руководствуется:

- МСА 250 “Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности” (далее - МСА 250);

- НПАД N 33.

Аудитор должен понимать и знать влияние несоблюдения законов и нормативных актов на финансовую отчетность.

Цель аудитора состоит в том, чтобы (п. 11 МСА 250):

- получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства соблюдения положений тех законов и нормативных актов, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытие информации в финансовой отчетности;

- выполнить конкретные аудиторские процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения прочих законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность;

- надлежащим образом реагировать на выявленное или предполагаемое несоблюдение законов и нормативных актов, выявленное в ходе аудита.

*** Справочно***

*Несоблюдение - умышленное или неумышленное действие или бездействие, которое осуществлено организацией или лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или иными лицами, работающими в организации или под ее управлением, и которое противоречит действующим законам и нормативным актам. Личные проступки, не имеющие отношения к деятельности организации, не рассматриваются как несоблюдение организацией требований законов и нормативных актов (п. 12 МСА 250).*

**Ответственность руководства за соблюдение законов и нормативных актов**

Руководство аудируемого лица несет ответственность за осуществление деятельности организации в соответствии с положениями законов и нормативных актов (п. 3 МСА 250).

С целью предотвращения несоблюдения законов и правил руководству рекомендовано реализовывать следующие виды политик и процедур (п. А2 МСА 250):

- **мониторинг требований законов** и обеспечение того, чтобы операционные процедуры разрабатывались с учетом необходимости соблюдения этих требований;

- **создание и обеспечение** функционирования надлежащей **системы внутреннего контроля**;

- **разработка, популяризация и соблюдение кодекса поведения**;

- обеспечение надлежащей **переподготовки** сотрудников и **понимания ими кодекса поведения**;

- **мониторинг соблюдения** кодекса поведения и принятие надлежащих мер **дисциплинарного** влияния по отношению к тем сотрудникам, которые не соблюдают его;

- **привлечение юристов для оказания помощи** в мониторинге требований законов;

- **ведение реестра значимых законов** и **нормативных актов**, которые должна соблюдать организация при осуществлении деятельности в конкретной отрасли, а также **ведение учета жалоб**.

**Ответственность аудитора при проверке соблюдения аудируемым лицом законов и нормативных актов**

Аудитор не несет ответственности за предотвращение несоблюдения законов и нормативных актов (п. 4 МСА 250).

Аудиторы несут ответственность:

- за выражение мнения, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений, вызванных несоблюдением законов и нормативных актов;

- знания нормативно-правовой базы, в которой работает компания;

- применение профессионального скептицизма;

- получение общего понимания применимых законов и нормативных правовых актов;

- понимание того, как организация соблюдает эти законы и правила выявления случаев несоблюдения.

В силу неотъемлемых ограничений аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не удастся обнаружить, даже если аудит должным образом спланирован и проведен (п. 5 МСА 250, п. 41 НПАД N 33).

Определенные факторы увеличивают риск существенных искажений из-за несоблюдения законов и нормативных актов аудируемым лицом:

- существует совокупность законов и нормативных актов, относящихся в целом к операционным аспектам бизнеса организации, которые обычно **не оказывают влияния на финансовую отчетность** и не фиксируются информационными системами организации, относящимися к финансовой отчетности;

- несоблюдение законов и нормативных актов может стать причиной **действий, направленных на сокрытие фактов** несоблюдения, таких как сговор, подделка, умышленные пропуски в учете операций, обход руководством средств контроля или намеренное представление ложной информации аудитору;

- окончательное решение о том, является ли действие несоблюдением, принимается судом или иным соответствующим компетентным органом.

В отношении законов и нормативных актов, которые имеют непосредственное влияние на финансовую отчетность, аудитору следует собрать надлежащие аудиторские доказательства того, что предприятие соблюдает эти законы и правила. Например, при проверке заработной платы аудитору следует убедиться в том, что налогообложение заработной платы выполнено верно, в противном случае существует риск того, что предприятие может быть оштрафовано за неуплату налогов и отчислений, и штрафы могут быть существенными (п. 7 МСА 250, п. 39 НПАД N 33).

**Рассмотрение аудитором соблюдения законов и нормативных актов**

В процессе изучения организации и ее окружения аудитор должен получить общее понимание (п. 13 МСА 250):

1. Законодательной базы, применимой к организации и к отрасли или сектору экономики, в которых организация ведет деятельность.

2. Того, каким образом организация соблюдает требования этого законодательства.

Для этого аудитор может (п. А11 МСА 250):

- использовать имеющееся у него понимание отрасли организации, регулирующих и прочих внешних факторов;

- получить обновленную информацию о тех законах и нормативных актах, которые непосредственно определяют отраженные показатели и раскрытие информации в финансовой отчетности;

- запросить у руководства информацию о прочих законах или нормативных актах, которые, как ожидается, могут оказывать основополагающее влияние на деятельность организации;

- запросить у руководства информацию о политике и процедурах организации в отношении соблюдения законов и нормативных актов;

- запросить у руководства информацию о принятых политике и процедурах выявления, оценки и учета результатов судебных разбирательств.

**Пример запроса клиенту о соблюдении законодательства**

Руководителю клиента

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

*(Ф.И.О. руководителя клиента)*

Уважаемый \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_!

*(Имя, отчество руководителя клиента)*

В связи с проведением аудита отчетности \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ *(полное наименование клиента)* за 202\_\_ год и на основании требований МСА 250 “Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности” и НПАД N 33 “Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской и (или) финансовой отчетности и фактов несоблюдения законодательства” просим Вас сообщить нам:

- перечень нормативных правовых актов, регулирующих финансово-хозяйственную деятельность Вашей организации;

- перечень разработанных в Вашей организации процедур, направленных на соблюдение руководством и сотрудниками Вашей организации законов и нормативных правовых актов;

- Вашу оценку соблюдения Вашей организацией и ее сотрудниками законов и нормативных правовых актов;

- перечень ведущихся в отношении Вашей организации судебных разбирательств или предъявленных санкций.

Указанную информацию просим предоставить за 202\_\_ и предыдущий годы.

Ответы на запрашиваемую информацию просим предоставить за подписью руководителя организации с указанием даты составления ответа.

Ответ на наш запрос просим направлять по адресу:

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ *(адрес аудиторской организации)*.

С уважением, \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ *(Ф.И.О. аудитора, дата)*.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства соответствия **тем законам и правилам, которые непосредственно влияют на определение существенных сумм и раскрытий в финансовой отчетности**. Некоторые законы и нормативные акты уже давно действуют, хорошо известны как самой организации, так и в целом внутри ее отрасли или сектора экономики и имеют самое непосредственное отношение к финансовой отчетности организации. В их число могут входить законы и нормативные акты, которые относятся, например (п. А12 МСА 250):

- к форме и содержанию финансовой отчетности;

- отраслевым особенностям составления финансовой отчетности;

- порядку учета операций по государственным контрактам;

- порядку начисления или признания расходов для исчисления налога на прибыль или затрат на пенсионное обеспечение.

Некоторые законы и нормативные акты могут оказывать **фундаментальное влияние** на деятельность предприятия, т.е. они могут привести к тому, что предприятие может прекратить деятельность или поставить под сомнение продолжительность его деятельности. Например, осуществление безлицензионной деятельности.

Для выявления случаев несоблюдения таких законов и нормативных актов аудитор должен выполнить следующие аудиторские процедуры (п. 15 МСА 250):

- направление запросов в адрес руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, относительно того, соблюдает ли организация такие законы и нормативные акты;

- изучение переписки, если такая имеется, с соответствующими лицензирующими и регулирующими органами.

В ходе аудита аудитор должен помнить, что другие применяемые аудиторские процедуры могут указывать на случаи выявленного или возможного несоблюдения законов и нормативных актов (п. 16 МСА 250).

Например, это такие аудиторские процедуры, как:

- ознакомление с протоколами заседаний;

- направление запросов руководству и юрисконсульту организации или внешнему юрисконсульту относительно судебных разбирательств, исков и оценочных показателей;

- детальное тестирование по существу в отношении подробностей видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации.

Аудитор должен запросить у руководства и, если уместно, у лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменные заявления о том, что все известные случаи несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой отчетности, были раскрыты аудитору (п. 17 МСА 250).

При отсутствии случаев выявленного или возможного несоблюдения законов и нормативных актов от аудитора не требуется выполнять аудиторские процедуры в отношении соблюдения организацией законов и нормативных актов, за исключением вышеперечисленных (п. 18 МСА 250).

**Аудиторские процедуры при выявлении несоблюдения или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов**

Если аудитор получает сведения о несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, аудитор должен получить (п. 19 МСА 250, п. 43 НПАД N 33):

- понимание характера такого несоблюдения и обстоятельств, в которых оно имело место;

- дополнительную информацию для оценки возможного влияния такого несоблюдения на финансовую отчетность.

Факты, которые могут указывать на несоблюдение аудируемым лицом законодательства (ч. 2 п. 42 НПАД N 33):

- внеплановая проверка, проводимая государственными органами в отчетном периоде;

- штрафные санкции;

- оплата услуг, характер которых не определен либо вызывает сомнение;

- вознаграждения за услуги, размер которых превышает плату, установленную у аудируемого лица для аналогичных видов услуг;

- закупки по ценам значительно выше или ниже рыночных;

- сомнительные платежи наличными;

- сомнительные операции с организациями, зарегистрированными в оффшорных зонах;

- платежи за товары или услуги, направляемые не тому поставщику (продавцу), от которого получены эти товары и услуги;

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

- негативная информация об аудируемом лице, размещенная в средствах массовой информации;

- другие факты.

При оценке влияния выявленных фактов несоблюдения законодательства на достоверность бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудитор должен учесть (п. 44 НПАД N 33):

- вероятность наложения на аудируемое лицо штрафных санкций;

- возникновение угрозы отчуждения имущества, стоимостная оценка которого отразится на структуре имущества аудируемого лица;

- возможность прекращения деятельности аудируемого лица;

- другие последствия.

При обнаружении несоблюдения законов и нормативных актов аудитор должен обсудить этот вопрос на соответствующем уровне с руководством (п. 20 МСА 250). Однако аудитор должен проявлять осторожность, если он подозревает, что в несоблюдение вовлечены члены руководства или лица, отвечающие за корпоративное управление, аудитор должен сообщить об этом должностным лицам следующего уровня корпоративной системы управления организации, если такой уровень существует, например в комитет по аудиту или наблюдательный совет. Если не существует более высокого уровня корпоративной иерархии либо если аудитор считает, что по его сообщению не будет принято никаких мер, или он не уверен в том, к кому именно ему следует обратиться, аудитор должен рассмотреть вопрос о целесообразности получения юридической консультации (п. 25 МСА 250).

Если невозможно получить достаточный объем информации о подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, аудитор должен оценить реальное влияние недостатка надлежащих аудиторских доказательств на мнение аудитора (п. 21 МСА 250).

Аудитор должен оценить последствия выявленного или предполагаемого несоблюдения законов и нормативных актов в отношении прочих аспектов аудита, включая аудиторскую оценку риска и надежность письменных заявлений, и принять надлежащие меры (п. 22 МСА 250).

**Возможное влияние выявленного или предполагаемого несоблюдения законов и нормативных актов на аудиторское заключение**

Если аудитор придет к выводу, что выявленное или предполагаемое несоблюдение законов и нормативных актов оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и надлежащим образом не отражено в ней, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение о финансовой отчетности (п. 26 МСА 250, МСА 705).

Если руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, препятствуют аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств для оценки того, что случаи несоблюдения законов и нормативных актов могут оказаться существенными для финансовой отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности на основании ограничения объема аудита (п. 27 МСА 250, МСА 705).

Если аудитор не может определить, имело ли место несоблюдение законов и нормативных актов в силу ограничений, вызванных обстоятельствами, а не по причине действий руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, он должен оценить влияние этих обстоятельств на мнение аудитора (п. 28 МСА 250, МСА 705).

**Предоставление информации и сообщение о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов**

Аудиторская организация обязана сохранять конфиденциальность в отношении сведений об аудируемом лице, полученных в ходе проведения аудита, в том числе об обнаруженных ошибках, недобросовестных действиях и фактах несоблюдения законодательства. В случаях, прямо предусмотренных законодательными актами, аудиторская организация должна сообщить информацию об обнаруженных ошибках, недобросовестных действиях и фактах несоблюдения законодательства уполномоченным государственным органам, указанным в соответствующих законодательных актах. При необходимости аудиторской организации следует получить юридические консультации (п. 50 НПАД N 33).

**Сообщения лицам о несоблюдении законодательства**



**Документация**

Аудитор должен отразить в аудиторской документации выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении законов и нормативных актов, а также (п. 30 МСА 250, п. 45 НПАД N 33):

- выполненные аудиторские процедуры, значительные профессиональные суждения и сделанные на их основании выводы;

- результаты обсуждения с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, и иными лицами значимых вопросов, касающихся несоблюдения, в том числе мер, принятых руководством, и, если применимо, лицами, отвечающими за корпоративное управление, в связи с таким вопросом.

**Рабочий документ аудитора “Проверка соблюдения законодательства аудируемым лицом”**

|  |  |
| --- | --- |
| **Наименование аудируемого лица** |  |
| Договор N | от 01.01.2020 | Исполнитель: |  | Завершена: | XX.XX.XXXX |
| Аудит отчетности за период: | с 01.01.2020 по 31.12.2020 | Проверяющий: |  | Проверена: | XX.XX.XXXX |
| **Проверка соблюдения законодательства** |
| **Номер** | **Вопрос** | **Ответ** | **Примечание** |
| **Организация контроля за соблюдением нормативных актов** |
| 1 | Созданы ли условия, обеспечивающие ознакомление всех работников аудируемого лица и понимание ими внутренних правил? |  |   |
| 2 | Разработаны и утверждены ли правила внутреннего распорядка и обеспечено ли их соблюдение? |  |  |
| 3 | Разработана ли в организации система внутреннего контроля и обеспечено ли ее функционирование? |  |  |
| 4 | Привлекаются ли специалисты в области права для отслеживания изменений требований законодательства? |  |  |
| 5 | Осуществляется ли в организации мониторинг изменений законодательства в установленной сфере деятельности? |  |  |
| 6 | Возложены ли соответствующие обязанности на отдел внутреннего аудита, ревизионную комиссию или на специально созданный комитет по аудиту? |  |  |
| 7 | Ведется ли реестр законов и нормативных актов, требования которых должны соблюдаться аудируемым лицом в процессе деятельности? |  |  |
| **Перечень обстоятельств, указывающих на несоблюдение законодательства** |
| 1 | Сомнительные платежи наличными |  |  |
| 2 | Сомнительные операции с организациями, зарегистрированными в офшорных зонах |  |  |
| 3 | Платежи за товары или услуги, осуществляемые не в то государство, из которого поставлялись соответствующие товары и услуги |  |  |
| 4 | Платежи в иностранной валюте без надлежащего оформления документации |  |  |
| 5 | Организация информационной системы, которая не обеспечивает адекватных документальных свидетельств для аудита |  |  |
| 6 | Оплата услуг, характер которых не определен либо вызывает сомнение, или выдача займов внешним консультантам, связанным сторонам, их работникам или государственным служащим на льготных условиях |  |  |
| 7 | Операции, не разрешенные руководством аудируемого лица или не учитываемые надлежащим образом |  |  |
| 8 | Негативная информация об аудируемом лице в средствах массовой информации |  |  |
| 9 | Закупки по ценам, значительно отличающимся от рыночных |  |  |
| 10 | Выплата посреднику вознаграждения, размер которого превышает обычную для данного аудируемого лица плату либо обычную для данного вида услуг в отрасли, в которой аудируемое лицо ведет деятельность |  |  |
| 11 | Внеплановая проверка, проводимая уполномоченным государственным органом, наложение штрафов, иных санкций |  |  |
| **Вывод** |
| Неисправленные нарушения имеют существенное значение и должны быть отражены в аудиторском заключении. |

**См. данную форму в MS-Word**

|  |
| --- |
| ***Это может быть интересно****Аудиторы и недобросовестные действия аудируемых лиц >>>**Международное и национальное регулирование аудиторской деятельности >>>* |

------------------------------------------------------------------