

Проверка соблюдения законов и нормативных правовых актов в ходе аудита

Verification of Compliance with Laws and Regulations During the Audit

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-5-15-26

И.С. Егорова, канд. экон. наук, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет при Правительстве РФ

e-mail: ISEgorova@fa.ru

I.S. Egorova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Audit and Corporate Reporting Department, Financial University under the Government of the Russian Federation

e-mail: ISEgorova@fa.ru

Аннотация. Важное значение при формировании мнения аудитора в соответствии с МСА 250 (пересмотренным) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» имеет оценка соблюдения правовых основ функционирования аудируемого лица в части их влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. В этой связи в статье излагается проблематика осуществления аудиторских процедур в данном направлении путем рассмотрения классификации законов и нормативных актов по степени их влияния на существенные показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также формирования рабочих документов по выявлению их фактического и возможного несоблюдения.

Ключевые слова: законы, нормативные правовые акты, аудит, МСА 250, бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Abstract. It is important when forming an auditor's opinion in accordance with ISA 250 (revised) «Consideration of laws and regulations during the audit of financial statements» to assess compliance with the legal framework for the functioning of the audited entity in terms of their impact on the reliability of accounting (financial) statements. In this regard, the article discusses the problems of the implementation of audit procedures in this direction by considering the classification of laws and regulations according to their degree of influence on the essential indicators of accounting (financial) statements, as well as the formation of working documents to identify their actual and possible non-compliance.

Keywords: laws, regulatory legal acts, audit, ISA 250, accounting (financial) statements.

Деятельность любого экономического субъекта от момента образования до ее прекращения регулируется всевозможными нормативными правовыми актами, соблюдение которых должно оцениваться аудиторами при проведении аудита.

Необходимо отметить, что рассмотрение законов и нормативных актов в аудите осуществляется аудитором в разных контекстах, что влияет на отражение данной информации в разных разделах аудиторского заключения.

Так, при оценке способности аудируемого лица продолжать свою деятельность согласно МСА 570 (пересмотренному) «Непрерывность деятельности» в рамках прочих событий и условий аудитор должен оценить:

- несоблюдение законодательных требований к капиталу и иных законодательных или нормативных требований, например тре-

бований к показателям платежеспособности и ликвидности финансовых институтов;

- наличие незавершенных судебных разбирательств или разбирательств по вопросам правового регулирования, в которых ответчиком выступает аудируемое лицо;

- изменения в законах, нормативных актах или государственной политике, которые, согласно ожиданиям, будут иметь негативные последствия для аудируемого лица.

Итогом данной оценки (в совокупности с финансовыми и производственными событиями и условиями) является формулировка, представленная в разделе «Непрерывность деятельности» аудиторского заключения.

Если аудитор определяет, что выявленное несоблюдение или подозрение в несоблюдении законов и нормативных актов является ключевым вопросом аудита, он отражает это со-

гласно МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» в одноименном разделе.

Кроме того, согласно МСА 706 (пересмотренному) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении» аудитор может принять решение о том, что в аудиторское заключение необходимо включить раздел «Важные обстоятельства» при выявлении ситуации неопределенности, связанной с предстоящим исходом судебных разбирательств, носящих исключительный характер, или с последствиями мер, принятых регулируемыми органами (что по мнению автора и исходя из логики рассмотрения данных ситуаций основано на изучении соответствующих нормативных правовых актов (в том числе локальных)), а также при досрочном применении (в разрешенных случаях) нового стандарта бухгалтерского учета, который оказывает существенное влияние на финансовую отчетность.

Необходимо отметить, что не всегда аудитор может предоставить информацию о несоблюдении законов и нормативных актов аудируемому лицу. Например, согласно МСА 706 в раздел «Прочие сведения» аудиторского заключения не включается информация, которую аудитору запрещено предоставлять в соответствии с законом, нормативным актом или иными профессиональными стандартами, например, стандартами этики, которые касаются конфиденциальности информации. Напротив, согласно с МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий, одним из видов которых является несоблюдение федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию

терроризма». Результатом оценки данных рисков является сообщение соответствующей информации в Росфинмониторинг.

Учет влияния законов и нормативных актов в аудите можно рассматривать с двух позиций (см. рис. 1): в первую очередь аудитор сам должен придерживаться требований законов и нормативных актов, влияющих на процесс аудита, с другой стороны — в ходе проверки необходимо выявить возможные нарушения законов и нормативных актов аудируемым лицом.

В связи с этим в данной статье речь пойдет о необходимости рассмотрения аудитором в ходе аудита нормативных правовых актов, регулирующих деятельность аудируемого лица в соответствии с МСА 250 (пересмотренным) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности».

В контексте данных обязанностей аудитора возникает два вопроса:

- все ли законы и нормативные акты, регулирующие деятельность аудируемого лица, аудитор должен проверять или только те из них, которые влияют на искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности?

- удастся ли аудитору обнаружить нарушения законов и нормативных актов, если они не оказывают влияния на финансовую отчетность и не фиксируются информационными системами аудируемого лица, относящимися к финансовой отчетности (как правило, это совокупность законов и нормативных актов, относящихся в целом к операционным аспектам бизнеса аудируемого лица)?

Ответы на данные вопросы дает формулировка цели аудитора, представленная в МСА 250, которая состоит в том, чтобы оценить соблюдение законов и нормативных актов, оказывающих непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытие информации в финансовой отчетности, а также прочих законов и нормативных актов, которые могут оказать суще-

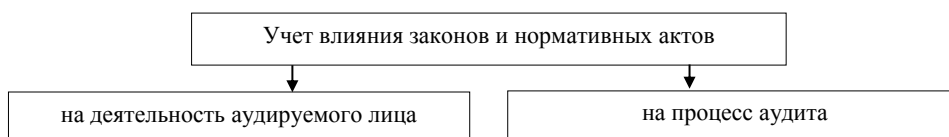


Рис. 1. Учет влияния законов и нормативных актов при осуществлении аудита

ственное влияние на финансовую отчетность и надлежащим образом прореагировать на выявленное или предполагаемое несоблюдение законов и нормативных актов, выявленное в ходе аудита.

Таким образом, с позиций МСА 250 (пересмотренного) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» законы и нормативные акты подразделяются на оказывающие непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытие информации в финансовой отчетности, а также на прочие законы, которые не оказывают такого влияния.

Кроме того, необходимо отметить, что аудитор должен выявить не только фактическое, но и предполагаемое их несоблюдение. При этом под несоблюдением в стандарте понимается умышленное или неумышленное действие или бездействие, которое осуществлено организацией или лицами, отвечающими за корпоративное управление (ЛОКУ), руководством или работниками аудируемого лица, и которое противоречит действующим законам и нормативным актам (рис. 2).

Стандарт различает обязанности аудитора в отношении соблюдения двух категорий законов и нормативных актов:

- оказывающих непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытие информации в финансовой отчетности (например, налоговые и пенсионные законы и нормативные акты);
- не оказывающих непосредственного влияния (прочие законы и нормативные акты) на определение показателей и раскрытие информации в финансовой отчетности (но такое влияние может оказаться косвенным (но все — таки оказывающим существенное влияние

на финансовую отчетность) через оказание влияния на операционные аспекты бизнеса, на способность аудируемого лица продолжать свою деятельность или избежать существенных штрафных санкций (например, соблюдение условий лицензирования, соблюдение требований регулирующих органов по поддержанию платежеспособности или соблюдение нормативных актов по охране окружающей среды)).

Схематично категории законов и нормативных актов в аудите согласно МСА 250 представлены на рис. 3.

Необходимо учитывать, что, как правило, чем слабее влияние законов и нормативных актов на бухгалтерскую (финансовую) отчетность (БФО), тем меньше вероятность того, что аудитор узнает о случаях наблюдения и выявит факты их несоблюдения

В число законов и нормативных актов, имеющих самое непосредственное отношение к финансовой отчетности аудируемого лица, могут входить законы и нормативные акты, которые относятся:

- к форме и содержанию финансовой отчетности (например, Федеральный закон «О бухгалтерском учете», ст.13-17, ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»);
- отраслевым особенностям составления финансовой отчетности (например, Отраслевой стандарт бухгалтерского учета «Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности страховых организаций и обществ взаимного страхования», Отраслевой стандарт бухгалтерского учета вознаграждений работникам в кредитных организациях, Отраслевой стандарт бухгалтерского учета «Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности профессиональных участников рынка

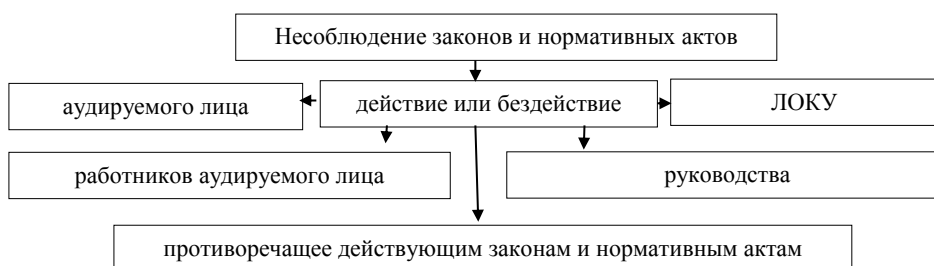


Рис. 2. Характеристика несоблюдения законов и нормативных актов, выявляемых в ходе аудита

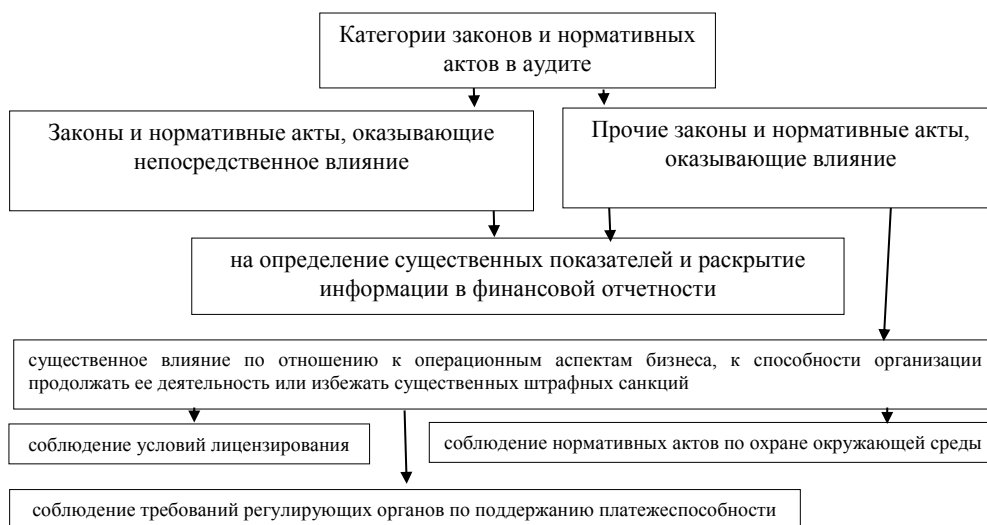


Рис. 3. Законы и нормативные правовые акты, соблюдение которых должен проверять аудитор

ценных бумаг, акционерных инвестиционных фондов, организаторов торговли, центральных контрагентов, клиринговых организаций, специализированных депозитариев инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда, управляющих компаний инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда, бюро кредитных историй, кредитных рейтинговых агентств, страховых брокеров»);

- порядку учета операций по государственным контрактам (Федеральный закон «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»);

- порядку начисления или признания расходов для исчисления налога на прибыль (Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая, гл. 25); ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»);

- формированию страховых взносов (Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая, гл. 34; Федеральный закон «Об основах обязательного социального страхования», Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и др.).

Некоторые положения в этих законах и нормативных актах могут иметь самое непосредственное отношение к конкретным предпосылкам на уровне финансовой отчетности (например, в отношении полноты начисления

резервов по налогу на прибыль – (НК РФ (гл. 25), ПБУ 18/02)), в то время как другие могут иметь прямое отношение к финансовой отчетности в целом (например, перечень необходимых отчетов, составляющих полный комплект финансовой отчетности — (Федеральный закон «О бухгалтерском учете» ст.13-17; ПБУ 4/99).

Несоблюдение прочих положений таких законов и нормативных актов, а также прочих законов и нормативных актов может привести к штрафам, судебным разбирательствам или иным последствиям для аудируемого лица. Например, осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве ИП или юридического лица, т. е. несоблюдение Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», влечет за собой согласно ч.1 ст. 14.1 КоАП РФ — штраф от 500 до 2 000 руб.

Уголовный кодекс Российской Федерации и Кодекс об административных правонарушениях хотя напрямую и не используются аудиторами при проверке, но содержат идентификацию недобросовестных действий, которых следует избегать аудируемому лицу.

Кроме того, следует учитывать необходимость предоставления информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении в соответствующий уполномоченный орган, сторонний по отношению к аудируемому лицу. Так, если аудитор выявил

несоблюдение законов и нормативных актов или у него есть подозрение в их несоблюдении, он должен определить — требуют от аудитора соответствующие законы или нормативные правовые акты проинформировать соответствующий уполномоченный орган, являющийся сторонним по отношению к аудируемому лицу.

Напомним, в каком случае данная необходимость имеет место в юрисдикции Российской Федерации. Так, в юрисдикции РФ предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении в соответствующий уполномоченный орган необходимо при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, вызванными недобросовестными действиями, идентификация которых представлена на рис. 4.

Аудитора касаются такие недобросовестные действия, которые приводят к существенным искажениям в финансовой отчетности. Несмотря на то, что аудитор может подозревать или (в редких случаях) выявлять наличие недобросовестных действий, он не определяет с правовой точки зрения — действительно ли имели место недобросовестные действия. В то же время, аудитор должен оценить возможность недобросовестных действий у определенных аудируемых лиц по определенным операциям, означенных в ст. 5 и ст. 6 Федерального закона от 07.08.2001 N 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

При выявлении недобросовестных действий в соответствии с ФЗ № 115 юридическая от-

ветственность аудитора имеет более высокий приоритет в сравнении с его долгом сохранять конфиденциальность. Так, согласно информационному сообщению Минфина России от 25.04.2018 N ИС-аудит-22 «О требованиях к аудиторам в отношении противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» аудитор при оказании аудиторских услуг при наличии любых оснований полагать, что сделки или финансовые операции аудируемого лица могли или могут быть осуществлены в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, обязан уведомить об этом Росфинмониторинг.

Несомненно, аудитор может (а в ряде случаев должен согласно стандартам аудиторской деятельности) получить консультацию юриста, но, совершая действия от своего имени, не может брать на себя функции судебных следственных органов. Все это является проблемой при выявлении недобросовестных действий и проверке в этой связи соблюдения положений законов и нормативных актов. По большей степени она решается аудитором (не предпринимающим самостоятельной правовой идентификации недобросовестных действий) путем сообщения информации (которая при этом не сообщается клиенту) в Росфинмониторинг.

Тем не менее, даже при сообщении в случае необходимости в соответствующие надзорные органы аудитор должен знать, как идентифицировать то или иное недобросовестное действие с позиций права.

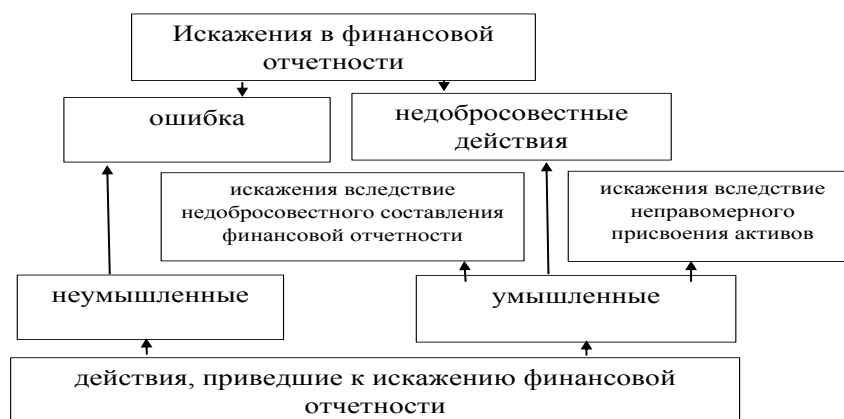


Рис. 4. Виды искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности

Формат представления информации определен Инструкцией, утвержденной Приказом Росфинмониторинга от 08.02.2022 N 18 «Об утверждении Особенности представления в Федеральную службу по финансовому мониторингу информации, предусмотренной Законом от 07.08.2001 N 115-ФЗ. При этом информация представляется в Федеральную службу по финансовому мониторингу в течение 3 рабочих дней, следующих за днем выявления соответствующей сделки или финансовой операции.

Предоставление информации осуществляется посредством личного кабинета, который является информационным ресурсом, размещенным на официальном сайте Федеральной службы по финансовому мониторингу в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: <https://www.fedsfm.ru> и обеспечивающим электронное взаимодействие пользователей личного кабинета с Федеральной службой по финансовому мониторингу.

В рамках выполнения процедур соблюдения законов и нормативных актов аудитор в первую очередь должен получить понимание правового регулирования, для чего он должен:

- изучить отраслевую специфику аудируемого лица и ее правовое регулирование;
- изучить законы и нормативные акты, регулирующие раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- запросить у руководства информацию:
 - о прочих законах или нормативных актах, которые оказывают влияние на деятельность организации;
 - политике и процедурах организации в отношении соблюдения законов и нормативных актов;
 - принятых политике и процедурах выявления, оценки и учета результатов судебных разбирательств.

Основополагающим при этом является получение от руководства или ЛОКУ письменных заявлений 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. По нашему мнению, к данному запросу необходимо добавить развернутый перечневый список применяемых потенциальным ауди-

руемым лицом законов и нормативных правовых актов. Сделать это лучше на этапе согласования аудита, так как, когда согласие на проведение аудита еще не достигнуто это позволит избежать возможных рисков, связанных с угрозой независимости аудитора. При этом нужно учитывать тот факт, что письменные заявления сами по себе не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств, поэтому аудитор должен подтвердить это самостоятельно. Кроме того, аудитор должен выполнить процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения прочих законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность, а именно:

- направление запросов в адрес руководства (ЛОКУ) с целью получить письменные заявления о соблюдении аудируемым лицом законов и нормативных актов;

- изучение переписки с лицензирующими и регулирующими органами (при ее наличии).

Аудитор может также выявить или предположить несоблюдение законов и нормативных актов при выполнении прочих процедур, таких, как:

- ознакомление с протоколами и решениями заседаний, собраний;
- направление запросов руководству, юрисконсульту аудируемого лица или внешнему юрисконсульту по вопросам:
 - оценки судебных разбирательств,
 - наличия и видам исков;
 - формирования оценочных показателей;
- осуществление тестирования системы внутреннего контроля и процедур проверки по существу.

Кроме того, важно знать, что аудитору может стать известна информация о факте несоблюдения законов и нормативных актов не только в результате выполнения конкретных процедур, на которые может быть получен непосредственный ответ (например, когда аудитор предупреждает о несоблюдении в рамках процедуры информирования о нарушениях), но и по «косвенным» признакам, примеры которых представлены в табл. 1.

В рамках совершенствования организации и методики проверки соблюдения законов и нормативных актов в ходе аудита согласно МСА 250 можно предложить формирование



Таблица 1

Примеры фактов, которые могут являться признаком несоблюдения законов и нормативных актов

Возможные признаки несоблюдения законов и нормативных актов	Возможный источник получения сведений	Влияние на БФО	Примеры законов (нормативных актов), которые могут быть нарушены
1	2	3	4
Расследования, проводимые правоохранительными и регулирующими органами	Бюллетени Счетной палаты РФ, открытые данные ФАС, Росфинмониторинга, ФНС	Зависит от предмета расследования	Федеральный закон «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», Федеральный закон «О защите конкуренции», НК РФ, Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»
Выплата штрафов или пеней, неустоек за нарушения при исчислении и уплате налогов, сборов, страховых взносов	Открытые данные ФНС, платежные документы аудируемого лица	Непосредственное	НК РФ (главы, соответствующие конкретным НКССВ, а также Водный кодекс РФ, Земельный кодекс РФ, Федеральный закон «О недрах» и др.
Платежи за неопределенные услуги или займы консультантам, связанным сторонам, сотрудникам или государственным служащим	Платежные документы аудируемого лица (расходные кассовые ордера, платежные поручения, выписки банков, квитанции)	Непосредственное	Федеральный закон О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации, (ст.50), ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»
Комиссионные по продажам или агентское вознаграждение, которые выгла- дят чрезмерными в сравнении с обычно выплачиваемыми аудируемым лицом или в его отрасли и с платой за действительно полученные услуги	Договоры, платежные документы аудируемого лица (расходные кассовые ордера, платежные поручения, выписки банков, квитанции)	Непосредственное	Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) (ст. 990, ст. 1006), локальные НПА аудируемого лица
Закупки по ценам значительно выше или ниже рыночных	Договоры купли — продажи, информация о рыночных ценах	Косвенное	Федеральный закон «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц»
Необычные выплаты наличными, закупки с оплатой в форме кассовых чеков на предьявителя или в виде банковских переводов на номерные счета	Договоры, платежные документы аудируемого лица (расходные кассовые ордера, кассовые чеки, платежные поручения, выписки банков, квитанции)	Непосредственное	Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»

1	2	3	4
Необычные операции с организациями, зарегистрированными в офшорах со значительными налоговыми льготами	Договоры, платежные документы аудируемого лица (расходные кассовые ордера, платежные поручения, выписки банков, квитанции)	Непосредственное	Приказ Минфина России от 26.05.2022 N 83н «Об утверждении Перечня государств и территорий, используемых для промежуточного (офшорного) владения активами в Российской Федерации»
Платежи за полученные товары или услуги получателям не из тех стран, из которых эти товары или услуги были получены	Договоры купли — продажи, платежные документы аудируемого лица (расходные кассовые ордера, кассовые чеки, платежные поручения, выписки банков, квитанции)	Непосредственное	Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая, гл.27)
Платежи без надлежащей документации по валютному контролю	Выписки банка	Непосредственное	Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле», Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)
Наличие информационной системы, которая либо в силу особенностей ее структуры, либо по непредвиденным причинам не обеспечивает возможность последующей проверки	Информационная политика	Непосредственное	Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (ст.19) Информация Минфина России N ПЗ-11/2013
Запрещенные операции	Журнал регистрации хозяйственных операций, первичные учетные документы, их подтверждающие	Непосредственное	Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», Федеральный закон «О противодействии коррупции»
Операции, которые отражены некорректно в учете	Журнал регистрации хозяйственных операций, первичные учетные документы, их подтверждающие	Непосредственное	Приказ Минфина РФ от N 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»
Негативные комментарии в прессе, например об отмывании денежных средств	Материалы периодической печати, сообщения в средствах массовой информации, материалы новостных сайтов, социальных сетей и т.д.	Косвенное	Зависит от содержания комментариев, например, Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» N 115-ФЗ

рабочих документов по проверке соблюдения законов и нормативных актов, оказывающих как непосредственное влияние на существенные показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и прочих законов и нормативных актов.

Далее представим пример формирования рабочих документов по проверке соблюдения ФСБУ 5/2019 «Запасы», ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», как нормативных актов, оказывающих непосредственное влияние на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Так, для подтверждения соблюдения аудируемым лицом ФСБУ 5/2019, а именно правил учета запасов аудируемого лица (которые оказывают непосредственное влияние на формирование статьи 1210 «Запасы» бухгалтерского

баланса) можно сформировать рабочий документ, форма которого представлена в табл. 2. Для того чтобы выполнить аудиторские процедуры и получить надлежащие аудиторские доказательства, аудитору необходимо получить информацию о выбранных способах оценки запасов для того, чтобы подтвердить, верно ли отражена стоимость запасов по соответствующей строке отчетности.

Стоимостной критерий для признания запасов также важен для аудитора, так как он по нему может определить — соблюдает (или не соблюдает) аудируемое лицо требования учетной политики.

Как следует из табл. 1, требования ФСБУ 5/2019 соблюдены, а аудитор, составив данный рабочий документ, выполнил требования МСА 250.

Таблица 2

Рабочий документ «Аудит соблюдения требований ФСБУ 5/2019 АО «Аудируемое лицо» как нормативного акта, оказывающего непосредственное влияние на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности»

Положения ФСБУ 5/2019	В учете у аудируемого лица	Непосредственное влияние на искажение строки бухгалтерского баланса	Вывод аудитора
Организация самостоятельно определяет лимит признания запасов	Лимит определен аудируемым лицом самостоятельно	1210 «Запасы»	Требование ФСБУ 5/2019 соблюдено (несоблюдено)
Запасы признаются в учете по фактической себестоимости	Запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости	1210 «Запасы»	Требование ФСБУ 5/2019 соблюдено (несоблюдено)
Списание запасов: по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, методом ФИФО	При отпуске запасов в производство, товаров покупателю, себестоимость запасов рассчитывается по средней фактической себестоимости.	1210 «Запасы»	Требование ФСБУ 5/2019 соблюдено (несоблюдено)
Незавершенное производство и готовую продукцию оценивать: в сумме прямых затрат без включения косвенных затрат или в сумме плановых затрат	Готовая продукция оценивается в сумме плановых затрат	1210 «Запасы»	Требование ФСБУ 5/2019 соблюдено (несоблюдено)
За чистую стоимость продажи запасов, отличных от готовой продукции, принимается величина, равная приходящейся на данные запасы доле предполагаемой цены, по которой организация может продать готовую продукцию.	За чистую стоимость продажи запасов (отличных от готовой продукции) принимать цену, по которой организацией приобретаются аналогичные запасы.	1210 «Запасы»	Требование ФСБУ 5/2019 соблюдено (несоблюдено)

Приведем далее пример проверки соблюдения аудируемым лицом ФСБУ 6/2020, 26/2020, регулирующих учет основных средств, как нормативных актов, оказывающих непосредственное влияние на формирование строки 1150 «Основные средства» бухгалтерского баланса, а также информации, приведенной в пояснениях к нему в таблицах 2.1 Пояснений к БФО «Наличие и движение ос-

новных средств» и 2.2 «Незавершенные капитальные вложения» (см. табл. 3).

При выборе требований ФСБУ для включения в рабочий документ аудитору необходимо выбрать те положения, которые могут оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица, к которым можно отнести требования по оценке, выбытию и признанию объектов основных средств.

Таблица 3

Рабочий документ «Аудит соблюдения АО «Аудируемое лицо» ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 как нормативных актов, оказывающих непосредственное влияние на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности»

Положения ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020	В учете у аудируемого лица	Непосредственное влияние на искажение строки бухгалтерского баланса	Вывод аудитора по соблюдению стандарта
Затраты по активам, имеющих стоимость ниже лимита, относятся на расходы периода	Активы, стоимость которых не превышает 100 000 руб., признаются расходами периода	1150 «Основные средства», таблица 2.1 Пояснений к БФО «Наличие и движение основных средств»	Требования стандарта соблюдены
Основные средства (ОС) признаются на дату окончания капитальных вложений (п.18 ФСБУ 26/2020)	Объект основных средств признается в учете на дату завершения капитальных вложений, связанных с его приобретением или созданием	1150 «Основные средства», таблица 2.1 Пояснений к БФО «Наличие и движение основных средств», таблица 2.2 Пояснений к БФО «Незавершенные капитальные вложения»	Требования стандарта соблюдены
В состав капитальных вложений не включаются управленческие расходы, за исключением тех, которые связаны с приобретением, восстановлением основных средств (п.16 ФСБУ 26/2020)	В состав капитальных вложений также включаются управленческие расходы, когда они непосредственно связаны с приобретением, созданием, улучшением и (или) восстановлением основных средств	таблица 2.2 Пояснений к БФО «Незавершенные капитальные вложения»	Требования стандарта соблюдены
Оценка после признания ОС: по первоначальной стоимости, по переоцененной стоимости (п.13 ФСБУ 6/2020)	После признания объект основных средств оценивается в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости	1150 «Основные средства», таблица 2.1 Пояснений к БФО «Наличие и движение основных средств»	Требования стандарта соблюдены
Амортизация может начисляться линейным способом, способом уменьшаемого остатка, пропорционально количеству продукции (п.35-36 ФСБУ 6/2020)	Амортизация основных средств начисляется линейным способом	1150 «Основные средства», таблица 2.1 Пояснений к БФО «Наличие и движение основных средств»	Требования стандарта соблюдены



Кроме того, необходимо обратить внимание на стоимостной лимит основных средств, влияющий на классификацию объектов основных средств и, соответственно, их отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Из рабочего документа, представленного в табл. 3, можно сделать вывод, что требования ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 соблюдены, а аудитор, составив данный рабочий документ, выполнил требования МСА 250.

Рабочий документ, отражающий проверку соблюдения Федерального закона от 26.12.1995 №208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее — Закон № 208-ФЗ (идентифицированного нами в соответствии с МСА 250 как прочего закона) на предмет корректности формирования устава условного аудируемого лица, представлен в табл. 4.

Таким образом, на основе проведенного исследования мы можем сделать вывод о том, что выявленные аудитором или предполагаемые несоблюдения законов и нормативных правовых актов оказывают разное влияние на формирование мнения в аудиторском заключении.

1. Если аудитор приходит 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 в соответствии с МСА 705 (пересмотренный) выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение о финансовой отчетности.

2. Если руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, препятствуют аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности на основании ограничения объема аудита.

3. 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 в соответствии с МСА 705 (пересмотренным).

Таблица 4

**Предложение по формированию рабочего документа «Аудит соблюдения АО
«Аудируемое лицо» «Об акционерных обществах»**

Положения Закона №208-ФЗ «Об акционерных обществах»	В уставе аудируемого лица	Вывод аудитора
Если общество не имеет обязательств перед кредиторами, имущество должно быть распределено между акционерами	Если на момент принятия решения о ликвидации Общество не имеет обязательств перед кредиторами, то его имущество распределяется между акционерами	Положение закона соблюдено
Общество может иметь на самостоятельном балансе имущество	В балансе общества имеются основные средства	Положение закона соблюдено
Общее собрание акционеров принимает решение о совершении сделок, связанных с приобретением имущества	Сделки, связанные с приобретением имущества, согласуются с общим собранием акционеров	Положение закона соблюдено
Стоимость приобретаемого имущества определяется советом директором до совершения сделки	Цена имущества определяется советом директоров	Положение закона соблюдено
В случае отчуждения имущества с баланса общества сопоставляется наибольшая из двух величин — балансовая стоимость такого имущества либо цена его отчуждения	При отчуждении имущества сопоставляются две величины: балансовая стоимость и стоимость отчуждения	Положение ФЗ №208 соблюдено

В отдельных случаях, которые отражены в МСА 700, аудитор обязан выдавать дополнительное заключение по тому, соблюдает ли аудируемое лицо положения законов и нормативных актов.

При наличии признаков того, что аудируемое лицо не соблюдает законы и нормативные акты, аудитор обязан сообщить данный факт в первую очередь лицам, которые отвечают за корпоративное управление.

Отметим также, что Классификатор нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов, в разделе 5.6 содержит информацию о нарушениях МСА 250 аудиторами, обобщение же типичных нарушений фактического и возможного несоблюдения законов и нормативных актов аудируемыми лицами, выявляемых в ходе аудита, в Классификаторе отсутствуют.

Кроме того, нам представляется недостаточным изучение в ходе аудита влияния несоблюдения законов и нормативных правовых актов только на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. По нашему мнению, целесообразно также оценить такое влияние

на совершение фактов хозяйственной жизни аудируемого лица.

В этой связи в целях проверки соблюдения законов и нормативных актов нами предлагается следующая последовательность:

- выявление искажения фактов хозяйственной жизни в связи с несоблюдением законов и нормативных актов;

- установление влияния выявленного искажения на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

- осуществление детальной проверки несоблюдения законов и нормативных актов только на тех участках, где было выявлено существенное искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Также стоит проанализировать динамику устранения нарушений, которые были выявлены предыдущими аудиторами. При этом стоит учитывать выявленные как существенные, так и несущественные нарушения, так как неисправленное несущественное нарушение, которое было выявлено в предыдущих проверяемых периодах, может перерасти в существенное.

Литература

1. Егорова И.С. Особенности идентификации и осуществления аудита мошенничеств // Аудитор. — 2017. — Т. 3. — № 6. — С. 31–42.
2. Егорова И.С. Оценка допущения непрерывности деятельности: монография. — Брянск: Новый проект, 2018. — 210 с. — (Магистратура).
3. Егорова И.С. Особенности формирования аудиторского заключения в соответствии с международными стандартами аудиторской деятельности // Аудит. — 2018. — № 5. — С. 22–25.
4. Егорова И.С. Особенности представления аудиторского заключения в электронном виде // Аудитор. — 2019. — Т. 5. — № 4. — С. 10–15.
5. Егорова И.С. Практическая реализация оценки допущения непрерывности деятельности согласно МСА 570 «Непрерывность деятельности» на основе данных финансовой отчетности // Аудиторские ведомости. — 2017. — № 8. — С. 20–30.
6. Егорова И.С. Организация аудита в целях противодействия коррупции, легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма // Экономика и управление: проблемы, решения. — 2016. — Т. 2. — № 9. — С. 176–191.
7. Егорова И.С. Оценка основных факторов риска недобросовестных действий. Ч. 1 // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. — 2015. — Т. 11. — № 46 (331). — С. 29–40.
8. Егорова И.С. Оценка основных факторов риска недобросовестных действий. Ч. 2 // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. — 2015. — Т. 11. — № 47 (332). — С. 11–24.

