

### **3.5. Проекты стандартов регулирования аудиторской деятельности**

В РАЗРАБОТКЕ ПРОЕКТОВ СТАНДАРТОВ АУДИТА ПРИНИМАЛИ УЧАСТИЕ:

МИНФИН РОССИИ:

Ю.А.ДАНИЛЕВСКИЙ - НАЧАЛЬНИК КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОГО УПРАВЛЕНИЯ, Д-Р ЭКОН. НАУК.

А.С.БАКАЕВ - РУКОВОДИТЕЛЬ ДЕПАРТАМЕНТА МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ.

Л.Н.ОВСЯННИКОЙ - КОНСУЛЬТАНТ.

В.А.МСТИСЛАВСКИЙ - КОНСУЛЬТАНТ.

НИФИ МИНФИНА РОССИИ - ГОЛОВНАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ:

О.М.ОСТРОВСКИЙ - РУКОВОДИТЕЛЬ РАБОТ, ЗАВ. СЕКТОРОМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, Д-Р ЭКОН. НАУК, ПРОФ.,

Л.А.ДУБОВЕНКО - ЗАМ. РУКОВОДИТЕЛЯ РАБОТ, СТ. НАУЧ. СОТР.,

С.И.ЛУШИН - ДИРЕКТОР, Д-Р ЭКОН. НАУК, ПРОФ.,

Е.В.КОЛОМИН - ЗАМ. ДИРЕКТОРА, Д-Р ЭКОН. НАУК, ПРОФ.,

В.С.ПАШКОВСКИЙ - ЗАВ. ОТДЕЛОМ, Д-Р ЭКОН. НАУК, ПРОФ.,

Е.С.ПОДВИНСКАЯ - ЗАВ. СЕКТОРОМ, КАНД. ЭКОН. НАУК, ПРОФ.,

Л.В.СТАХОВИЧ - СТ. НАУЧ. СОТР., КАНД. ЭКОН. НАУК,

М.А.ВОЛОВИЧ - ВЕДУЩИЙ СПЕЦИАЛИСТ СЕКТОРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА,

М.А.ЦИГЕЛЬНИК - ВЕДУЩИЙ СПЕЦИАЛИСТ СЕКТОРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, КАНД. ЭКОН. НАУК,

Д.М.ЛЮБИМОВА - СТ. НАУЧ. СОТР.,

Е.Ф.ДЮЖИКОВ - СТ. НАУЧ. СОТР., КАНД. ЭКОН. НАУК,

А.П.ПЛЕШКОВ - ЗАВ. СЕКТОРОМ, КАНД. ЭКОН. НАУК,

Н.А.ИЛЮХИНА - ЭКОНОМИСТ.

АО "СОЮЗАУДИТ":

С.Ф.ПАЛИЙ - ПРЕДСЕДАТЕЛЬ СОВЕТА ДИРЕКТОРОВ, Д-Р ЭКОН. НАУК, ПРОФ.

АУДИТОРСКАЯ ФИРМА "КОНТАКТ":

С.М.ШАПИГУЗОВ - ПРЕДСЕДАТЕЛЬ СОВЕТА ДИРЕКТОРОВ АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ "КОНТАКТ", КАНД. ЭКОН. НАУК, ДОЦЕНТ,

П.С.БЕЗРУКИХ - КОНСУЛЬТАНТ, Д-Р ЭКОН. НАУК, ПРОФ.,

С.А.ТАБАЛИНА - КОНСУЛЬТАНТ.

КАЗАНСКИЙ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ:

В.Б.ИВАШКЕВИЧ - Д-Р. ЭКОН. НАУК, ПРОФ.

КОНСАЛТИНГОВАЯ ФИРМА "БЭЙН-ЛИНК":

Т.Б.ОРНАТСКАЯ - КОНСУЛЬТАНТ.

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ:

А.Д.ШЕРЕМЕТ - ПРЕЗИДЕНТ АССОЦИАЦИИ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ СОДРУЖЕСТВА, Д-Р ЭКОН. НАУК, ПРОФ.

НОВОСИБИРСКИЙ ИНСТИТУТ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА;

А.А.ШАПОШНИКОВ - ПРЕЗИДЕНТ НОВОСИБИРСКОЙ АССОЦИАЦИИ АУДИТОРОВ, Д-Р ЭКОН. НАУК, ПРОФ.

С.-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ТОРГОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ:

Я.В.СОКОЛОВ - Д-Р ЭКОН. НАУК, ПРОФ.,

В.Я.СОКОЛОВ - КАНД. ЭКОН. НАУК, ДОЦЕНТ,

С.П.БЫЧКОВА - МЛ. НАУЧ. СОТР.

ЦЕНТР ЭККАУНТИНГА И АУДИТА ВШМБ АНХ ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИИ:

Н.П.КОНДРАКОВ - Д-Р ЭКОН. НАУК, ПРОФ.

РОССИЙСКАЯ ЭКОНОМИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ:

В.И.ПЕТРОВА - ВИЦЕ-ПРЕЗИДЕНТ АССОЦИАЦИИ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ, Д-Р ЭКОН. НАУК, ПРОФ.

# Проект стандарта 1.1. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА<sup>1</sup>

## *Общие положения*

В стандарте дано определение аудита и сопутствующих работ и услуг, определены цели аудита, а также основные принципы, регулирующие аудит, и принципы его проведения.

Данный стандарт является общей основой аудиторских стандартов и его требования обязательны при выполнении любых аудиторских работ и (или) услуг.

Стандарт разработан на основе Временных правил аудиторской деятельности и международных аудиторских стандартов "Цели и основные принципы проведения аудита" и "Основные принципы, регулирующие аудит".

## *1. Основные понятия и определения*

1.1. Аудит - это независимая экспертиза финансовой отчетности предприятия на основе проверки соблюдения порядка ведения бухгалтерского учета (документов Системы нормативного регулирования бухгалтерского учета), соответствия хозяйственных и финансовых операций законодательству России, полноты и точности отражения в финансовой отчетности деятельности предприятия. Экспертиза завершается составлением аудиторского заключения.

Кроме аудита, аудиторы и аудиторские фирмы могут оказывать клиентам услуги по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета, по составлению финансовой отчетности и налоговых деклараций, по трансформации финансовой отчетности в соответствии с иными, чем приняты в России, нормативными документами бухгалтерского учета, по анализу финансово-хозяйственной деятельности, по оценке активов и пассивов баланса, консультированию в области налогового и иного законодательства, регулирующего финансово-хозяйственную деятельность в России, по анализу финансовых прогнозов и т.п.

1.2. Аудитор - это квалифицированный специалист, аттестованный на право аудиторской деятельности в порядке, установленном законодательством России.

1.3. Клиент - физическое или юридическое лицо (лица), заключившее с аудитором (аудиторской фирмой) договор на проведение аудита или (и) оказание услуг, сопутствующих аудиту.

1.4. Основные принципы, регулирующие аудит - этические и профессиональные нормы, определяющие взаимоотношения аудитора (аудиторской фирмы) и клиента. Эти принципы должны соблюдаться аудиторами и аудиторскими фирмами при оказании всех аудиторских услуг и учитываться при разработке нормативных документов, регулирующих аудит.

1.5. Основные принципы проведения аудита - правила, определяющие этапы и элементы аудиторской проверки.

## *2. Принципы, регулирующие аудит*

2.1. Цель аудита - установление достоверности финансовой отчетности предприятия. Финансовые отчеты достоверны, если они отражают финансовое положение предприятия с максимально возможной полнотой, точностью и в соответствии с действующими законами, нормативами, правилами и документами Системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. Достоверность финансовой отчетности должна обеспечиваться порядком ведения бухгалтерского учета на предприятии.

Задача аудитора - на основе представленной ему информации дать заключение о достоверности (или недостоверности) финансовой отчетности.

2.2. Основными принципами, регулирующими аудит, являются следующие этические и профессиональные нормы.

### *Независимость, честность и объективность аудитора*

Независимость аудитора - отсутствие какой-либо финансовой или иной имущественной заинтересованности аудитора на проверяемом предприятии; аудитор не может проверять предприятие, одним из собственников которого он является; не может проверять предприятие, с высшими должностными лицами которого его связывают родственные отношения. Аудитор не должен давать никакого повода для сомнений в своей независимости и в объективности своего заключения.

<sup>1</sup> Это и другие проекты стандартов к бухгалтерскому учету разработаны на основе стандартов, применяемых в мировой практике. На данном этапе работы по выработке окончательных вариантов стандартов бухгалтерского учета в Российской Федерации в целях обеспечения их единства в качестве международных стандартов Мифа России обязательны к применению.

Аудитор должен быть честным и объективным, его мнение и заключение - непредвзятыми и беспристрастными.

#### Конфиденциальность информации

Информация, полученная аудитором в ходе проверки или оказания других аудиторских услуг, является конфиденциальной и может быть использована или передана третьим лицам только с согласия клиента (данного в письменной форме) или по решению суда. Принцип конфиденциальности должен соблюдаться безусловно, даже если разглашение или распространение информации о клиенте не наносит ему материального или иного ущерба.

#### Профессионализм, компетентность и добросовестность аудитора

Аудитор должен обладать необходимой профессиональной квалификацией, заботиться о поддержании ее на должном уровне, соблюдать требования нормативных документов. Привлекая к работе других аудиторов или вспомогательный персонал, аудитор должен быть уверен в их профессиональной компетенции и контролировать качество их работы. Аудитор не должен оказывать клиентам каких-либо услуг, если он не обладает достаточной квалификацией в данной области или не уверен в правильности своих рекомендаций.

Аудитор, работая с клиентом, должен использовать все свои знания и опыт, быть в курсе последних нововведений и изменений в области бухгалтерского учета, налогообложения и др.

#### Ответственность аудитора

Необходимо разделять ответственность за финансовые отчеты и за аудиторское заключение. Аудитор ответственен только за свое заключение о финансовых отчетах проверяемого предприятия. Ответственность за содержание отчетов несет руководитель проверяемого предприятия.

### 3. Принципы проведения аудита

3.1. Основными принципами проведения аудита являются следующие:

#### Определение объема аудита

Объем аудита определяется в соответствии с действующим законодательством, документами Системы нормативного регулирования аудиторской деятельности и условиями соглашения с клиентом. Аудитор должен получить достаточное представление о всех сторонах финансово-хозяйственной деятельности объекта проверки, об организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии, чтобы адекватно спланировать проверку и получить данные, достаточные для составления объективного аудиторского заключения.<sup>2</sup>

#### Планирование аудита

Планировать проведение аудита следует на основе предварительного анализа проверяемого предприятия, оценки масштаба предстоящих работ и применяемого внутреннего контроля. Необходимо определить процедуры, которые следует использовать в процессе проверки, а также установить, нужно ли привлекать к работе других аудиторов, экспертов и вспомогательный персонал и спланировать их деятельность, получив согласие клиента.

Использование работы других специалистов не снимает с аудитора ответственности за аудиторское заключение.<sup>3</sup>

#### Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Аудитору необходимо дать оценку системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, принятом на проверяемом предприятии, чтобы определить вероятность возникновения ошибок, влияющих на достоверность финансовой отчетности. На основе такой оценки определяют содержание, масштаб и количество аудиторских процедур.<sup>4</sup>

#### Аудиторские доказательства (данные аудита)

<sup>2</sup> Бюджетное см в 1.2. "Идентификация финансовых отчетов".

<sup>3</sup> Бюджетное в редакционном стандарте 2.1. "Планирование".

<sup>4</sup> Бюджетное в редакционном стандарте 2.3. "Оценки рисков бухгалтерского учета и внутреннего контроля".

В ходе проверки аудитор необходимо собрать доказательства того, что финансовые отчеты составлены в соответствии с действующим законодательством и нормативами бухгалтерского учета и являются достоверными.<sup>5</sup>

#### Аудиторская документация

Важнейшие аудиторские доказательства (данные аудита) должны быть документированы. При необходимости аудитор может составлять рабочие документы, необходимые для аудиторских процедур (ведомости, схемы и т.п.). Аудиторская документация является собственностью аудитора, однако информация, содержащаяся в ней, конфиденциальна и не подлежит использованию и (или) разглашению без согласия клиента.<sup>6</sup>

#### Аудиторское заключение и аудиторский отчет

Аудитор излагает итоги проверки и выводы в аудиторском отчете и заключении. В отчете и заключении обязательно должно быть указано на достоверность финансовых отчетов, их соответствие действующему законодательству и нормативным документам по учету и отчетности. Составление заключения с ограничениями, отрицательном заключении или отказ аудитора от заключения должны быть доказательно обоснованы.<sup>7</sup>

## Проект стандарта 1.2. ЦЕЛИ И ОБЪЕМ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ

### Общие положения

Цель стандарта - определение основной задачи, глубины и масштаба изучения финансовой отчетности для аудиторского заключения о ее достоверности, полноте и точности. Стандарт соответствует международному стандарту "Цели и основные принципы проведения аудита".

Стандарт предназначен для регламентации целевого назначения аудита, определения его границ и функций, степени достаточности глубины и детальности изучения аудитором финансовой отчетности. Стандарт может использоваться при разработке письма-обязательства аудитора клиенту, при составлении аудиторского заключения, при разработке нормативных положений, регламентирующих аудиторскую деятельность.

Объектом стандартизации являются цели и объем аудиторской проверки финансовых отчетов. Стандарт определяет задачи аудиторской проверки, ее назначение, промежуточные и конечные цели, состав проверяемых форм отчетности, степень глубины изучения реальности финансовых отчетов и выводов по результатам их анализа. Объем аудита определяется требованиями действующего законодательства, документами Системы нормативного регулирования аудиторской деятельности, а также пожеланиями клиента. Стандарт регламентирует назначение аудита и его целевую направленность, состав процедур проверки, степень охвата тех или иных аспектов деятельности предприятия.

Цель проверки финансовых отчетов:

- подтверждение достоверности отчетов или констатация их недостоверности;
- контроль за соблюдением законодательства и нормативных документов, регулирующих правила ведения учета и составления отчетности, методологии оценки активов, обязательств и собственного капитала;
- проверка полноты, достоверности и точности отражения в учете и отчетности затрат, доходов и финансовых результатов деятельности предприятия за проверяемый период;
- выявление резервов лучшего использования собственных основных и оборотных средств, финансовых резервов и заемных источников.

Объем аудиторской работы по проверке финансовых отчетов включает изучение и анализ: баланса, отчетности о прибыли и убытках, приложений к формам отчетности, пояснительной записки (в части проверки соблюдения предприятием принципа постоянства учетной политики).

Аудитор должен проверить реальность ограничений предприятия в праве собственности на активы, степень надежности гарантий, данных в отношении обязательств, уровень достоверности

<sup>5</sup> См. также в стандарте 2.5. "Аудиторские доказательства (исониииспользуни)".

<sup>6</sup> См. также в стандарте 2.6. "Думни".

<sup>7</sup> См. также в стандарте 2.1. "Об аудиторской проверке финансовой отчетности" и 3.2. "Аудиторское заключение".

условных активов и обязательств, оцененных количественно, проверить обоснованность принятых сумм обязательств в счет предстоящих капитальных затрат.

Объем проверки финансовых отчетов и правильности ведения бухгалтерского учета может возрасти при обнаружении ошибок и подозрения в мошенничестве.

Стандарт применим на предприятиях всех форм собственности и видов организации. Он может использоваться при составлении договоров на аудиторское обслуживание, писем-обязательств аудиторов, при определении взаимоотношений аудитора с клиентурой.

Стандарт взаимосвязан с проектами стандартов учета "Финансовая отчетность предприятий и организаций", "Обоснование учетной политики предприятия", "Учет и финансовая отчетность в условиях инфляционной экономики" и проектами стандартов - "Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита", "Информация для руководства".

Стандарт имеет преемственность с нормативными положениями, регламентирующими содержание и порядок проведения документальных ревизий и проверок.

## *1. Основные понятия и определения*

Цель аудита - конечная задача, на решение которой направлена деятельность аудитора. Определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента.

Объем аудиторской проверки - перечень форм и основных показателей финансовой отчетности, представленных для заключения о их достоверности, полноте и точности отражения. Включает данные первичного учета и регистров, баланс, отчетность о прибыли и убытках, пояснительную записку.

## *2. Цели аудита финансовых отчетов*

2.1. Основная цель аудита финансовых отчетов - объективная оценка достоверности, полноты и точности отражения в отчетности активов, обязательств, собственных средств и финансовых результатов деятельности предприятия за определенный период, проверка соответствия принятой на предприятии учетной политики, действующему законодательству и нормативным актам.

Основная цель аудита может дополняться обусловленными договором с клиентом задачами выявления резервов лучшего использования финансовых ресурсов, анализом правильности исчисления налогов, разработкой мероприятий по улучшению финансовом положения предприятия, оптимизации затрат и результатов деятельности, доходов и расходов.

2.2. В ходе аудиторской проверки устанавливается правильность составления баланса, отчета о прибыли и убытках, достоверность данных пояснительной записки. Баланс может проверяться составлением альтернативного баланса на основе счетов Главной книги, что позволит аудитору констатировать возможные искажения. При этом устанавливают:

- все ли активы и пассивы отражены в отчете;
- все ли документы использованы в отчете;
- насколько фактическая методика оценки имущества отклоняется от принятой при определении учетной политики предприятия.

Отчет о прибыли и убытках аудитор проверяет для установления правильности расчета балансовой и налогооблагаемой прибыли. Балансовая прибыль должна быть определена по предприятию в целом и отдельно по его структурным подразделениям и видам деятельности. Если на предприятии такие расчеты не выполняются, то аудитор для обоснования своих выводов должен их выполнить сам.

Данные пояснительной записки проверяют сравнением аналитических показателей по альтернативному балансу и уточненному счету прибыли и убытков с информацией, включенной в пояснительную записку.

Аудитор должен проверить:

- полноту выполнения решений собственников предприятия об изменении объема уставного капитала;
- тождество данных синтетического и аналитического учета по счетам актива и пассива баланса;
- полноту отражения в отчетности дебиторской и кредиторской задолженностей.

При необходимости аудитор проводит или организует с помощью персонала предприятия-клиента выборочную инвентаризацию имущества и обязательств предприятия, и, если это предусмотрено договором, завершает работу анализом финансовой отчетности предприятия, выявлением резервов и возможностей улучшения его хозяйственной деятельности.

2.3. В процессе подготовки аудиторского заключения проверяют:

- соблюдение принятой на предприятии учетной политики отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества, определенной исходя из "Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации" и условий хозяйствования (изменение учетной политики должно быть объяснено в годовой бухгалтерской отчетности);
- правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;
- разграничение в учете текущих затрат на производство (издержек обращения) и капитальных вложений;
- обеспечение тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам аналитического учета на первое число каждого месяца.

### 3. Объем аудита финансовых отчетов

3.1. При проверке данных учета и отчетности анализируют наличие и состояние:

- имущества (основных средств и вложений, запасов и затрат, нематериальных активов);
- других долгосрочных активов (долгосрочных инвестиций, вложений в дочерние предприятия и филиалы, в ассоциированные компании);
- денежных средств, расчетов и прочих активов (кассы, расчетного и валютного счетов, ценных бумаг и краткосрочных финансовых вложений, расчетов с участниками, использование заемных средств, расчетов с покупателями, дебиторами, прочих активов);
- долгосрочных пассивов (уставного капитала, износа имущества, специальных фондов и резервов);
- кредитов и других заемных средств;
- расчетов и прочих пассивов (расчетов с кредиторами, с бюджетом, с органами страхования, с персоналом предприятия);
- прочие пассивы.

3.2. При проверке правильности определения финансовых результатов деятельности предприятия предусматривается изучение:

- выручки (валового дохода) от реализации продукции (работ, услуг);
- затрат на производство реализованной продукции;
- результатов от прочей реализации;
- доходов и расходов от внереализационных операций, в том числе с ценными бумагами, и от долевого участия.

3.3. При аудите финансовых отчетов необходимо удостовериться в правильности составления баланса, отчетов о прибыли и убытках и других финансовых документов. Проверке подлежат все операции и сделки, приносящие предприятию более 5Ж дохода или оборота, крупные сделки и операции, зарегистрированные в конце квартала или финансового года, основные финансовые показатели, коэффициенты и контрольные цифры, отличающиеся от исчисленных в среднем за последние пять лет, неудовлетворительная ситуация с оборотными средствами, выявленные факты, свидетельствующие о необоснованной необходимости резко поднять доходы для удержания цен на акции, причины и характер судебных исков к предприятию, особенно в связи с претензиями акционеров, использование в подразделениях предприятия различных форм финансовой отчетности и др.

3.4. При проверке использования прибыли анализируют платежи в бюджет за 3-5 лет, отчисления в резервный (страховой) фонд, перечисления прибыли в фонд накопления, в фонд потребления, на благотворительные и аналогичные цели, на штрафные экономические санкции. Особое внимание следует уделить анализу дебиторской и кредиторской задолженностей, динамике долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений (в паи и акции других предприятий, в облигации и другие ценные бумаги, предоставленные займы и т.п.).

3.5. При аудите акционерных предприятий в объем аудиторской проверки дополнительно включают обстоятельства и данные, характеризующие:

- акционерный капитал (по видам вложений);
- число акций разрешенных, выпущенных и неоплаченных;
- стоимость невыкупленных акций;
- номинальную стоимость и доход с каждой акции;
- движение по счетам акционерного капитала в течение проверяемого периода;
- права, преимуществ и ограничения при распределении дивидендов;
- задолженность по коммюлятивному накопленным дивидендам на привилегированные акции;
- полученную выручку от реализации ценных бумаг;
- акции в резерве для продажи по опционам и контрактам.

3.6. В процедурном отношении объем работы аудитора включает:

- проверку правильности документального оформления и сущности хозяйственных операций, вызывающих сомнение;
- возможность проведения инвентаризации денежных средств, отдельных видов товарно-материальных ценностей, сверки расчетов;
- анализ финансового положения предприятия по данным баланса и отчетности о прибыли и убытках;
- проверку соблюдения принципа тождественности данных аналитического и синтетического учета, правильности отнесения доходов и расходов предприятия к отчетным периодам;
- оценку экономической эффективности принятой учетной политики;
- проверку правильности составления консолидированной отчетности и баланса (консолидированная отчетность проверяется в случае, если головное предприятие предполагает или осуществляет выпуск ценных бумаг).

### **Проект стандарта 1.3. ПИСЬМО-ОБЯЗАТЕЛЬСТВО О СОГЛАСИИ НА ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА**

#### *Общие положения*

Целью стандарта является регламентация обязательств предприятия-клиента и аудитора (аудиторской организации) на этапе заключения соглашения о проведении аудиторской проверки. Предполагается, что письму о согласии на проведение аудита должно предшествовать официальное предложение клиента. Письмо-обязательство клиенту документально подтверждает согласие аудитора с поставленной задачей аудита, степень его ответственности перед клиентом и форму представления заключения. В интересах клиента и аудитора необходимо, чтобы письмо-обязательство было направлено до начала работы аудитора во избежание неправильного понимания принимаемых им обязательств.

Стандарт соответствует международному стандарту "Письмо-обязательство аудитора перед клиентом".

Стандарт предназначен для содействия аудитору в подготовке письма-обязательства, определяющего условия проведения аудиторской проверки и ответственность сторон по соглашению. Для разовых соглашений между аудитором и клиентом письмо о согласии на проведение аудита в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации может служить формой договора между сторонами. В этом случае клиент должен письменно подтвердить согласие на условия проверки, предложенные аудитором. Если цель и масштаб аудита определены между сторонами в долгосрочном договоре, стандарт на письмо о согласии на проведение аудита является основанием для определения предмета последующего договора и его содержания. В этих случаях письмо-обязательство аудитора может не составляться, либо его содержание должно представлять дополнительную информацию для предприятия-клиента.

Письмо-обязательство аудитора (аудиторской фирмы), направленное клиенту, документально подтверждает согласие на проведение аудита или принятие предложенном назначении официальных аудиторов (предусмотрено законом для некоторых видов предприятий и организаций - банков, фондов, страховых компаний, открытых акционерных обществ и др.).

В содержании письма должны быть раскрыты, с одной стороны - объекты аудита, его масштабы (по содержанию и срокам проведения), а также ответственность аудитора перед клиентом, включая выводы, предложения и рекомендации по результатам проверки; с другой стороны - обязательства клиента по предоставлению информации, необходимой с точки зрения аудитора для подготовки квалифицированного заключения по объектам аудита. Указываются также возможные или предпочтительные формы аудиторского заключения, обязательства по сохранению коммерческой тайны, условия оплаты выполненной работы.

Значение стандарта, определяющего форму согласия на проведение аудита, для аудитора и клиента обусловлено тем, что письмо, посланное клиенту перед началом аудита, помогает избежать недоразумений по окончании аудиторской проверки в отношении обязательств как аудитора, так и его клиента.

Основное содержание письма составляют:

- описание объектов аудита (бухгалтерского учета и финансовой отчетности);
- ответственность предприятия за достоверность представляемых данных;
- определение границ аудита, включая ссылки на действующие нормативные документы, законодательство или рекомендации профессиональных аудиторских объединений, правил которых придерживается аудитор;

- вид заключения, отчета или иного рода обобщений результатов аудиторской деятельности;
- определение риска невыявления существенных неточностей или ошибок в учете из-за несовершенства системы внутреннего контроля клиента;
- обеспечение свободного доступа ко всем записям синтетического и аналитического учета, документации и любой другой информации, изучаемой при аудите;
- обязательство аудитора по соблюдению коммерческой тайны.

Стандарт на письмо-обязательство о согласии на проведение аудита применим во всех видах аудиторской проверки.

Стандарт взаимосвязан со стандартами “Основные принципы аудита”, “Цели и объем аудита финансовых отчетов”, “Виды аудиторских заключений”, “Информация для руководства”.

### *1. Основные понятия и определения*

Финансовая информация - информация, содержащаяся в балансе и приложениях к нему, в отчетности о финансовых результатах и их использовании, а также в регистрах, используемых для составления финансовой отчетности (в Главной книге, журналах-ордерах, оборотных и группировочных ведомостях и заменяющих их машинограммах).

Финансовая отчетность - совокупность типовых форм, включающая:

- баланс предприятия;
- отчет о финансовых результатах и их использовании;
- приложение к балансу;
- пояснительную записку с изложением учетной политики или сущности ее изменения, а также основных факторов, повлиявших в отчетном году на итоговые результаты деятельности предприятия.

Ответственность аудитора - моральные и материальные обязательства аудитора перед клиентом и своей профессией. Характер ответственности определяется согласно действующему законодательству и соглашению сторон. Аудитор несет ответственность за свое заключение о финансовой отчетности. Аудит не освобождает руководство предприятия и его служащих от ответственности за достоверность отчетности.

Ответственность клиента - обязательство клиента о предоставлении полной информации для аудиторской проверки и о составлении финансовой отчетности, соответствующей действующему законодательству и нормативным документам. Ответственность клиента распространяется и на использование аудиторского заключения по назначению.

Очевидность аудита - указание в письме о согласии на проведение аудита, на необходимость контрольных тестов для выявления достоверности бухгалтерского учета и эффективности контроля на предприятии, а также на выполнение процедур для установления обоснованности, точности и достоверности данных бухгалтерского учета и соответствия принятого порядка учета законодательным актам.

### *2. Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита*

2.1. Форма и содержание письма о согласии на проведение аудита определяются запросами клиента, но при этом содержат следующие обязательные указания:

- о цели аудиторской проверки состояния учета и отчетности;
- об ответственности руководства предприятия за достоверность финансовой информации и отчетности;
- о законодательных актах и нормативных документах, используемых аудитором;
- о форме отчетности аудитора по результатам проведенной работы;
- о возможных не обнаруженных при аудите отдельных ошибках в учете, в записях, регистрах и отчетности.

2.2. Аудитор по своему усмотрению может включить в текст письма:

- краткий план проведения аудита;
- просьбу о предоставлении ему необходимой письменной информации;
- вопросы о подтверждении клиентом в определенный срок получения письма-обязательства, а также условия оплаты аудита.

Дополнительно в письме могут быть изложены:

- предложение об использовании услуг других аудиторов (в том числе иностранных), независимых экспертов в тех аспектах деятельности проверяемого предприятия, которые аудитор и клиент сочтут необходимыми;
- специальное соглашение об использовании результатов предшествующего аудита;
- описание важнейших ограничений ответственности аудитора;



- предложение о дальнейшем развитии договорных отношений аудитора и клиента.

2.3. В случае повторного аудита письмо-обязательство аудитор направляет клиенту лишь в случае:

- наличия фактов неправильного понимания клиентом объектов и масштаба аудита;
- пересмотра или изменения сроков аудита;
- изменений в составе руководства предприятия-клиента;
- значительных изменений профиля или масштабов деятельности проверяемого предприятия;
- изменения законодательства.

Если аудитор решает, что новое письмо-обязательство не нужно, он вправе напомнить клиенту содержание прежнего письма.

2.4. Если аудитор крупной компании (холдинга) является аудитором и филиалов (дочерних компаний), он должен решить вопрос о направлении им писем-обязательств, исходя из следующих обстоятельств:

- определен ли аудитор филиала, дочерней компании;
- должно ли аудиторское заключение включать оценку деятельности филиала, дочерней компании;
- существуют ли законодательные требования для аналогичных случаев, в частности, региональные требования.

### *Пример письма-обязательства о согласии на проведение аудита*

На Ваш N

Совету управляющих предприятия или директору (представителю высшего руководства) предприятия

Ваше предложение о проведении аудиторской проверки финансовой отчетности нами принимается.

Согласно действующим положениям и нормам аудита изучению будут подвергнуты баланс, приложения к балансу, отчет о финансовых результатах и их использовании, регистры бухгалтерского учета и отдельные первичные документы.

Аудит проводится нами в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации, в частности, с законом об аудиторской деятельности, нормативными актами и положениями, в том числе "Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации", "Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли".

Цель аудита - оценить степень полноты и достоверности учета и исчисления основных показавшей и результатов деятельности Вашего предприятия, представленных в финансовой отчетности за год. Для обоснования своих выводов мы используем ряд тестов проверки достоверности и достаточности учетной информации, в реализации которых надеемся на участие служащих Вашего предприятия.

Ввиду выборочного характера тестов и других свойственных аудиту ограничений, имеется определенный риск пропуска отдельных ошибок и неточностей. Мы сделаем все, чтобы свести их к минимуму, но гарантировать абсолютную точность выводов не можем. О всех выявленных отклонениях в учет и отчетности от установленного порядка, равно как об ошибках и фактах мошенничества, Вы будем проинформированы отдельным письмом.

Напоминаем Вам об ответственности руководства за составление финансовой отчетности, включая соответствующее отражение первичных данных учета, обеспечение адекватности бухгалтерских записей и внутреннего контроля, выбор и применение учетных решений. Мы просим от руководства предприятия письменном подтверждении достоверности и полноты представленной для аудита информации. Надеемся на всестороннее сотрудничество с Вашим персоналом и то, что в наше распоряжение предоставят любые записи, документацию и другую информацию, необходимую для проведения аудиторской проверки.

Наш гонорар будет определен по мере выполнения работы, в зависимости от времени, требуемом для проведения аудита, от прямых текущих расходов. Оплата отдельных видов работ может изменяться в соответствии со степенью ответственности, опытом и требуемым уровнем квалификации аудиторов и ассистентов.

Просим Вас подписать и вернуть приложенную копию данного письма с указанием ее соответствия Вашему пониманию соглашений по аудиту финансовой отчетности.

Аудиторская фирма

Подпись должностного ответственного лица

Дата, город

## **Проект стандарта 2.5. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА (ВИДЫ, ИСТОЧНИКИ И МЕТОДЫ ПОЛУЧЕНИЯ)**

### *Общие положения*

В соответствии со стандартом 1.1 "Основные принципы аудита" в ходе проверки аудитор должен получить достаточные доказательства для составления объективного и обоснованного

аудиторского заключения о проверяемых финансовых отчетах. В данном стандарте описаны виды аудиторских доказательств, их источники и методы получения.

Стандарт разработан на основе международного аудиторского стандарта "Аудиторские доказательства".

### *1. Основные понятия и определения*

Аудиторские доказательства - это информация, собранная аудитором в ходе проверки, и выводы, которые служат обоснованием аудиторского заключения.

Аудиторские процедуры - методы получения аудиторских доказательств.

Система внутреннего контроля - действующая на предприятии система предотвращения, выявления и исправления ошибок и неточностей в бухгалтерских проводках и финансовых отчетах. Оценка системы внутреннего контроля является существенным этапом аудиторской проверки и влияет на выбор методов сбора аудиторских доказательств.<sup>8</sup>

Аудиторский риск - вероятность того, что аудитор даст неточное или ошибочное заключение о проверенных финансовых отчетах. Аудиторский риск зависит от качества проведения проверки в целом и, следовательно, от качества выбранных методов получения аудиторских доказательств.<sup>9</sup>

### *2. Виды аудиторских доказательств*

2.1. Аудиторские доказательства должны быть релевантными и достаточными. Релевантность доказательств определяется как их ценность для разрешения какой-либо проблемы, а их достаточность в каждом конкретном случае определяют на основе оценки системы внутреннего контроля и риска правильности аудиторского заключения. В любом случае аудитор должен

быть уверен, что им собрано достаточное количество доказательств нужного качества для составления объективного и обоснованного заключения.

2.2. Аудиторские доказательства могут быть внутренними - информация, полученная от клиента, внешними - информация, полученная от третьих лиц и организаций, и смешанными - информация, полученная от клиента и подтвержденная внешним источником. Наиболее ценны и достоверны внешние доказательства (например, выписки из банковского счета клиента), затем по степени ценности и достоверности следуют смешанные и внутренние доказательства.

### *3. Источники аудиторских доказательств*

3.1. Качество аудиторских доказательств зависит от их источника. Аудиторские доказательства могут быть получены из документальных источников, в ходе устных опросов персонала клиента и третьих лиц и при непосредственном наблюдении аудитором за выполнением учетных и других операций на предприятии. По степени надежности и достоверности наиболее ценны доказательства, полученные самим аудитором. Документальные доказательства и письменные представления клиента предпочтительнее полученных при устных опросах.

3.2. Аудиторский риск, т.е. риск принятия неверного решения, уменьшается, если аудитор использует доказательства, полученные из различных источников, и разные по форме представления. Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат полученным из другого, аудитору необходимо использовать углубленные процедуры сбора информации, чтобы разрешить возникшее противоречие и быть уверенным в достоверности собранных доказательств и обоснованности выводов.

3.3. Если аудитор не в состоянии собрать достаточные доказательства по какой-либо проблеме, он должен отразить это в своем отчете и в заключении.<sup>10</sup>

Соотношение между затратами на получение аудиторских доказательств и их значимостью должно быть разумным. Если, например, система внутреннего контроля клиента достаточно надежна, аудитор может отказаться от дорогостоящей сплошной инвентаризации активов и провести ее выборочно. Однако сложность и дороговизна аудиторских процедур не должны препятствовать их проведению, если аудитор считает их необходимыми.

---

<sup>8</sup> Впервые опубликовано стандарта 2.3. "Одна из целей системы бухгалтерского учета и учета внутреннего контроля".

<sup>9</sup> Впервые опубликовано стандарта 2.23. "Одна из основных контрольных рисков в отношении контроля процедур".

<sup>10</sup> См. стандарт 3.2 "Виды аудиторских заключений".

#### 4. Методы получения аудиторских доказательств

##### 4.1. Собирая доказательства, аудиторы должны использовать следующие процедуры.

Проверка арифметических расчетов клиента.

В зависимости от плана проверки, оценки системы внутреннего контроля и аудиторского риска она может быть выборочной или сплошной. Если клиент использует программное обеспечение бухгалтерского учета, то проверка расчетов должна соответствовать стандарту 2.11 "Проведение аудита в условиях электронной обработки данных" (проект разрабатывается).

Наблюдение или участие в инвентаризации различных активов клиента.

Инвентаризацию в данном случае можно рассматривать как метод получения ценных и достоверных доказательств о реальности и точности активных статей баланса и фактов совершения хозяйственных операций. Участие в инвентаризации или наблюдение за ее проведением помогут правильно оценить организацию бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля на предприятии.

Наблюдение за выполнением отдельных хозяйственных и бухгалтерских операций.

Эта процедура несложна, но также важна для оценки организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля.

Получение письменного подтверждения от третьих сторон.

Проверка достоверности отдельных статей отчетности, остатков по счетам и реальности хозяйственных операций путем получения письменного подтверждения от третьих сторон. Возможно получение и устного подтверждения, но оно менее надежно. Письменное подтверждение должна получать аудиторская фирма, а не клиент, хотя с просьбой о таком подтверждении к третьей стороне должен по согласованию с аудитором обращаться клиент.

Устный опрос персонала и руководства.

Устный опрос персонала и руководства предприятия клиента и получение от клиента письменных представлений. Как правило, эти процедуры используются на начальной стадии, когда аудитор знакомится с проверяемым предприятием и планирует проверку. Для проведения устных опросов могут быть предварительно подготовлены вопросники по различным проблемам (например, по оценке учета движения материалов, состояния документооборота и т.п.), в которых аудиторы могут отмечать и ответы опрошенных лиц. Письменные представления клиента, как правило, посвящены вопросам, которые необходимо документировать, например, о невозможности передачи той или иной информации. В любом случае письменное представление должно быть составлено на бланке и заверено подписями руководителей предприятия.

Проверка документов, полученных клиентом от третьих лиц.

Проводя эту процедуру, обращают внимание на правильность составления и оформления документов, а также на точность и своевременность их отражения в бухгалтерском учете.

Проверка документов, подготовленных на предприятии клиента.

Информация, полученная в ходе такой проверки, является внутренней и ее достоверность и ценность зависят от качества системы внутреннего контроля клиента.

Аналитические процедуры

Аналитические процедуры, т.е. анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей с целью выявления необычных фактов и показателей и исследования причин их возникновения. Типичные виды аналитических процедур:

- сопоставление остатков по счетам за различные учетные периоды;
- сопоставление показателей учета финансовой отчетности с прогнозированными руководством предприятия;
- оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;

- сопоставление финансовых показателей деятельности предприятия со среднеотраслевыми;
- сопоставление финансовой и нефинансовой информации (например, сведений об объеме выпуска продукции в денежных и натуральных единицах).

Для более эффективном сбора аудиторских доказательств аудитор должен в плане проверки<sup>11</sup> предусмотреть, какие процедуры и в каком количестве и объеме необходимо выполнить для сбора нужных данных.

Собранные доказательства отражаются аудитором в его рабочих документах.<sup>12</sup>

## **Проект стандарта 2.8. ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРА ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ МОШЕННИЧЕСТВА ИЛИ ОШИБКИ**

### *Общие положения*

Цель стандарта - обеспечение единого толкования, регламентация содержания понятий "мошенничество в учете и отчетности" и "ошибка" с позиций аудиторского заключения, определение степени ответственности за их допущение, оценка риска, мошенничества и ошибки, влияния их на результаты финансово-хозяйственной деятельности и содержание финансовой отчетности предприятия.

Стандарт рассматривает возможность мошенничества или ошибки в финансовой отчетности, ответственность аудитора за их невыявление, состав процедур, которые должен выполнять аудитор при их обнаружении.

Стандарт необходим для классификации выявленных отклонений данных учета и отчетности от действительного наличия и фактического состояния имущества, обязательств и капитала, доходов и расходов предприятия, конечных результатов его деятельности и других объектов аудиторской проверки, для регламентации определения этих понятий в аудиторских выводах и заключениях. В соответствии с настоящим стандартом должны оцениваться отступления от законодательства и нормативных документов в организации и методологии учета активов и обязательств, в формировании уставного капитала, выявлении доходов и расходов, исчислении финансовых результатов деятельности предприятия.

Ответственность за выявление и обоснование определений мошенничества или ошибки несет аудитор. Ответственность за факт мошенничества или ошибки возлагается на виновных и на руководство предприятия.

Объектом стандартизации являются содержание и область применения понятий "мошенничество в учете и отчетности" и "ошибка", принципы использования этих понятий в аудиторской практике и заключениях, установление различий между ними, определение процедур, позволяющих выявить мошенничество и ошибку, регламентация ответственности за их допущение или невыявление. Объектом стандартизации являются также последующие действия при обнаружении мошенничества и ошибки, порядок корректировки (исправления) ошибочных данных до и после аудиторского заключения, методы анализа необычных операций, отклонений и статей, изучение которых может выявить мошенничество или ошибку, основные аналитические процедуры, используемые для их обнаружения, порядок принятия решений по выявленным аудитором или допущенным им самим ошибкам.

Стандарт применим при составлении аудиторского заключения о достоверности отчетности предприятий всех форм собственности и видов организации. Он может использоваться для классификации характера отклонений от предусмотренных законодательством нормативов учета, оценки и списания активов, отражения обязательств, расчетов прибыли и убытков. Стандарт применим ко всем материальным искажениям в учете и отчетности, являющимся результатом мошенничества или ошибки. Он может быть использован для определения содержания и ответственности за выявление мошенничества и ошибки, риска их обнаружения, процедур выявления отклонений от заданных нормативов учета и отчетности.

Стандарт взаимосвязан со стандартами "Основные принципы аудита", "Отчет аудитора о проверке финансовой отчетности", "Виды аудиторских заключений", "Аудиторские доказательства".

Преемственности с ранее действующими нормативными положениями по учету и аудиту нет.

---

<sup>11</sup> См стандарт 1.1 "Основные принципы".

<sup>12</sup> Более подробно в приложении к стандарту 2.6 "Документация".

## *1. Основные понятия и определения*

Мошенничество в учете и отчетности - преднамеренно неправильное отражение и представление данных учета и отчетности одним или несколькими лицами из состава руководства и служащих предприятия. Включает манипуляцию учетными записями и фальсификацию первичных документов, регистров и отчетности, умышленные изменения записей в учете, искажающие смысл хозяйственных операций и нарушающие правила, определенные законодательством или учетной политикой предприятия, преднамеренно неправильную оценку активов и методов их списания, уничтожение или пропуск результата корректировочных записей или документов.

Ошибка - непреднамеренное искажение финансовой информации в результате арифметических или логических погрешностей в учетных записях и группировках, недосмотра в полноте учета или неправильного представления фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества, расчетов и т.п.

Манипуляция учетными записями - умышленное использование неправильных (некорректных) бухгалтерских проводок или сторнировочных записей с целью искажения данных учета и отчетности.

Фальсификация бухгалтерских документов и записей - оформление заведомо неправильных или фальшивых документов бухгалтерского учета (авизо, счетов, векселей и т.п.) и записей на счетах бухгалтерского учета, искажающих истину.

Уничтожение результата хозяйственных операций - сторнировочные записи, аналогичные по содержанию и суммам основным бухгалтерским проводкам.

Неадекватные записи в учете - отражение финансовой информации в системе счетов в неполном объеме (ненужные исправления по книгам и счетам бухгалтерского учета, нарушение корреспонденции счетов, неполные файлы, не отраженные в учете хозяйственные операции).

Необычные операции - разовые сделки и хозяйственные операции регулирующего или вынужденного характера, платежи за работы и услуги, которые представляются излишними или чрезмерными.

## *2. Действия аудитора при выявлении мошенничества или ошибки*

2.1. При проверке полноты и достоверности финансовой отчетности аудитор может выявить мошенничество или ошибку. Как мошенничество или ошибка классифицируются отклонения:

- от действующего законодательства;
- от нормативных актов, определяющих организацию и методологию учета;
- вследствие несоблюдения в течение отчетного периода принятой учетной политики отражения в бухгалтерском учете отдельных хозяйственных операций и оценки имущества;
- из-за нарушения принципа отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;
- в результате несоблюдения единства в разграничении учета затрат, относимых на издержки производства и сбыта, на финансовые результаты, в прибыль и специальные источники покрытия;
- вследствие несоблюдения тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам на счетах аналитического учета.

2.2. Аудитор ответственен за выявление мошенничества и незамеченных или неисправленных ошибок. Заключение аудитора должно гарантировать, что мошенничества и существенных ошибок в финансовой отчетности предприятия нет, или что они выявлены полностью, или что ошибки исправлены.

2.3. В связи с ограниченными возможностями аудита не все искажения финансовой информации могут быть обнаружены. Аудитор в этом случае ответственен лишь за правильность и полноту использованных процедур аудита и за общий вывод в отчете, основанном на результатах проведенной проверки.

2.4. Мошенничество связано с такими действиями как сговор, манипуляция учетными записями, уничтожение результата хозяйственных операций, фальсификация и подделка бухгалтерских документов, неадекватные записи в учете, умышленно неправильные разъяснения должностных лиц.

При обнаружении мошенничества или ошибки аудитору следует выяснить у руководства и персонала предприятия все вопросы, связанные с их причинами.

2.5. При выявлении возможности мошенничества или ошибки аудитор должен рассмотреть их влияние на финансовую отчетность. Если он считает, что предполагаемое мошенничество или ошибка могли привести к искажению отчетности, ему для восстановления истины следует выполнить дополнительные процедуры, которые он считает приемлемыми. Характер дополнительных процедур зависит от вида мошенничества или ошибки и от степени их воздействия на содержание финансовой отчетности.

2.6. В случае, когда мошенничество или ошибка могли быть предотвращены или выявлены при внутреннем контроле, но этого не произошло, аудитор должен пересмотреть свою предыдущую оценку этой системы и, уменьшив к ней доверие, расширить проверяемую информацию, введя дополнительные процедуры.

Когда в мошенничестве или ошибке участвует представитель руководства предприятия, аудитор должен пересмотреть достоверность полученных от него ранее сведений и данных.

2.7. Аудитор обязан своевременно сообщить о выявленном мошенничестве или ошибке руководству предприятия, даже если их потенциальное влияние на финансовую отчетность незначительно.

В случае, если мошенничество или ошибка существенны, аудитор вправе пересмотреть вопрос о своих обязательствах перед клиентом.

2.8. О фактах мошенничества целесообразно информировать высшее руководство.

Во всех случаях суждение о мошенничестве и значительной ошибке должно быть доказательным. Когда возникают сомнения в отношении лиц из руководства предприятия, аудитор должен искать юридического совета для использования соответствующих законодательных процедур.

## **Проект стандарта 2.14. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА**

### *Общие положения*

Данный стандарт достаточно четко разработан в международной аудиторской практике.<sup>13</sup> Стандарт не противоречит российскому законодательству, в том числе закону об аудиторской деятельности и стандартам, регламентирующим аудиторскую деятельность, задачи и цели аудита.

### *1. Основные понятия и определения*

Эксперт - это специалист, обладающий познаниями, навыками и опытом работы в области, отличной от бухгалтерского учета и аудита. Эксперт может представить свидетельства по следующим вопросам:

- оценка основных средств;
- оценка работ, выполненных по долгосрочным контрактам;
- оценка товарно-материальных ценностей, включая их количество и состав;
- геологическое определение запасов полезных ископаемых и их характеристик;
- юридические консультации относительно заключенных договоров и действующих законодательных актов и инструкций;
- результаты публичных дискуссий и судебных процессов с юридической точки зрения.

### *2. Использование работы эксперта*

2.1. В качестве экспертов при аудиторской проверке могут привлекаться как физические, так и юридические лица. Экспертами могут быть следующие специалисты:

- актуарии;
- оценщики недвижимости;
- юристы;
- геологи;
- инженеры.

Приведенный перечень специалистов может быть дополнен в соответствии с конкретными условиями проверки.

2.2. Услугами эксперта пользуются для получения объективных данных по какой-либо узкой области знания, связанной с проведением аудиторской проверки или для разделения ответственности с аудитором за результаты проверки.

2.3. Эксперт должен иметь диплом или лицензию, свидетельствующую о его квалификации. Он не может иметь родственных и (или) финансовых отношений с клиентом.

2.4. Заявка на использование работы эксперта может быть подана либо руководством проверяемого предприятия, либо аудитором (после согласия клиента). В случае отказа клиента использовать независимого эксперта, аудитор не имеет права привлекать его к проверке, но может

<sup>13</sup> См. например "Руководство стандарта аудита", выданное Бюро по международным стандартам аудита 7.1. "Исследования и разработки" (последнее издание - май 1986 г.) и стандарт 8.2. "Использование экспертов" (последнее издание - май 1986 г.)

снять с себя ответственность, оговорив это в аудиторском отчете и получив у клиента письменное подтверждение отказа использовать эксперта.

Объем и условия выполнения работ должны быть определены аудитором, клиентом и экспертом до начала выполнения экспертом работ и оформлены договором.

Договор о выполнении работ экспертом включает:

- цели, объем и предмет исследования;
- источники информации, предоставляемой эксперту;
- требование о том, чтобы форма и содержание отчета эксперта были таковы, чтобы отчет мог считаться аудиторским доказательством;
- прочие условия.

2.5. Основными критериями при оценке работы эксперта должны быть:

- соответствие отчета эксперта требованиям, установленным в договоре;
- совместимость данных, предоставленных эксперту руководством предприятия, со сведениями, использованными при подготовке финансовой отчетности;
- совместимость использованных экспертом предпосылок и методов оценки с теми, которые содержатся в финансовой отчетности, и с показателями прошлых лет;
- ясность позиции эксперта по поставленному вопросу;
- приемлемость срока предоставления отчета экспертом.

Если позиция эксперта по поставленному вопросу неясна, требуется еще одно независимое мнение.

2.6. Аудиторский отчет не должен содержать ссылок на мнение экспертов по причине возможного неправильного их толкования. Аудитор должен внести в аудиторский отчет ограничения, основанные на заключении эксперта, после предварительного обсуждения с клиентом в случае, если клиент отказывается получить свидетельство независимого эксперта или достоверность доказательств эксперта неопределенна и в некоторых других случаях. При составлении полного отчета аудитор должен разграничить мнения свое и эксперта, для чего должна быть составлена подробная записка результатов аудитора и выводов эксперта. Привлечение эксперта к проверке не снимает с аудитора ответственности за аудиторское заключение.

## **Проект стандарта 2.17. ИНФОРМАЦИЯ ДЛЯ РУКОВОДСТВА**

### *Общие положения*

Представление информации руководству не является обязательным требованием, хотя информировать руководство предприятия о выявленных недостатках рекомендуется.

Информация для руководства не может рассматриваться как полный отчет о всех существующих недостатках. Она посвящена лишь тем из них, которые были обнаружены в процессе аудиторской проверки.

### *1. Основные понятия и определения*

Информация для руководства предприятия - это отчет, составленный в виде письма к руководству, включающий:

- описание недостатков, выявленных в учетной политике и в системе внутреннего контроля предприятия;
- перечень обстоятельств, при которых эти недостатки были выявлены;
- рекомендации по устранению выявленных недостатков.

### *2. Информация для руководства*

2.1. Информация представляется руководству предприятия с целью доведения до его сведения недостатков в учетных записях, бухгалтерском учете и внутреннем контроле, которые могут привести к существенным ошибкам в финансовой отчетности, и с целью внесения конструктивных предложений по совершенствованию учета и внутреннего контроля на предприятии. Информация может быть представлена руководству на разных этапах проверки.

2.2. Информация для руководства должна содержать описание недостатков в организации бухгалтерского учета, внутреннего контроля и учетной политики в целом, а также указание на их несоответствие законодательству и нормативным актам. Информация также включает рекомендации по улучшению учета и контроля на предприятии.

Внесение рекомендаций не отменяет и не изменяет содержания аудиторского отчета и заключения.

2.3. Информация для руководства должна быть четкой, краткой, содержательной, без фактических неточностей. Различные уровни значимости сведений должны быть четко выделены. По согласованию с руководством для разных уровней управления могут быть составлены отдельные письма. Информационное письмо адресуется правлению или аудиторскому комитету (если он есть на предприятии). Информация может оформляться в виде отчета ведущих экспертов по тем или иным разделам и объектам учета и не подписываться руководителем аудиторской фирмы, за исключением тех случаев, когда выявленные нарушения ставят под сомнение возможность положительного заключения о достоверности финансовой отчетности.

2.4. Аудитор должен запросить у руководства предприятия ответ на информационное письмо с изложением предполагаемых действий по вопросам, поднятым в письме. Ответ также оформляется в виде письма за подписью лица, обладающего правом принимать решения (финансовый директор, главный бухгалтер).

2.5. Информация, представленная руководству, конфиденциальна и должна быть доступна только ограниченному кругу лиц из руководства предприятия.

### *Приложение Пример информационного письма руководству*

В соответствии с имеющейся у нас информацией, а также с результатами проведенных проверок мы сообщаем Вам следующие данные, имеющие непосредственное отношение к проводимому аудиту Вашей фирмы за 199 год.

Являясь аудиторами согласно договору ..... от ..... и решению собрания акционеров от ....., мы сознаем свою ответственность за качество аудиторского заключения о достоверности финансовой отчетности предприятия и считаем необходимым обратить Ваше внимание на следующее.

Нам были представлены для изучения все учетные регистры, договоры и учредительные документы предприятия и не представлены протоколы заседаний Совета директоров от ..... и от ....., где принимались решения о предоставлении беспроцентного займа на сумму ..... . Если таких решений не было, то генеральный директор согласно Вашему уставу, превысил свои полномочия, тем более что заем сопряжен с финансовым ущербом для предприятия.

Учетные записи в Главной книге не всегда соответствуют итогам журналов-ордеров (перечень расхождений прилагается), в связи с чем вызывает сомнение достоверность остатков по Главной книге и суммы по балансовым статьям на .....

По отмеченным нарушениям и недостаткам необходимо скорейшее решение исполнительный дирекции и Совета директоров.

С уважением, по поручению аудиторской фирмы подписал

## **Проект стандарта 3.1. ОТЧЕТ АУДИТОРА О ПРОВЕРКЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

### *Общие положения*

В стандарте описаны форма и основные элементы отчета аудитора о проверенных финансовых отчетах. Стандарт разработан на основе Временных правил об аудиторской деятельности и международном аудиторском стандарта "Отчет аудитора о финансовых отчетах".

По результатам проведенной аудиторской проверки аудитор должен составить отчет и аудиторское заключение. При оказании других видов аудиторских услуг также возможно составление аудиторского отчета.

### *1. Аудиторский отчет*

1.1. Аудиторский отчет состоит из трех частей - вводной, аналитической и заключительной, и включает следующие элементы.

Вводная часть.

Название отчета ("Аудиторский отчет", "Отчет аудиторской фирмы", "Отчет независимом аудитора").

Фамилия (наименование) получателя аудиторского отчета (заказчик аудиторской проверки или, по согласованию с ним, другие юридические или физические лица).

Аналитическая часть.



#### *Описание проверенной финансовой информации.*

В данной части следует указать период, охваченный проверенными финансовыми отчетами, их виды. Если существовали какие-либо ограничения доступа аудитора к информации, это необходимо отразить в данной части отчета, указать на разделение ответственности между аудитором и руководством предприятия.

#### *Описание аудита.*

Приводится ссылка на законы и нормативные акты, в соответствии с которыми проводился аудит. В общем виде описывается ход аудиторской проверки, использование необходимых процедур и сбор всех доказательств для составления обоснованного заключения. Приводятся результаты экспертизы ведения бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля, отмечаются факты неустранимых в ходе аудиторской проверки существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, а также нарушений законодательства при совершении хозяйственных и финансовых операций, которые могут создать у пользователей финансовой отчетности неверное представление о финансовом, имущественном и экономическом положении предприятия, а также нанести ущерб интересам его собственников и (или) третьих лиц. Если аудитор использовал работу другого аудитора и (или) эксперта, это необходимо отразить в данной части отчета и отметить, что ответственность за аудиторское заключение несет аудитор, проводивший проверку.

Если проверка проводится впервые, ответственность аудитора за начальные остатки в финансовой отчетности определяется в соответствии с разрабатываемым проектом стандарта 2.22 "Ответственность аудитора за начальные остатки при первой проверке финансовой отчетности предприятия".

#### *Заключительная часть.*

Заключение аудитора о достоверности проверенных финансовых отчетов (виды аудиторских заключений описаны в стандарте 3.2).

Подпись аудитора и руководителя аудиторской фирмы, осуществлявших проверку (либо лица, уполномоченного руководителем) и печать этой фирмы.

Название и адрес аудиторской фирмы или фамилия и адрес аудитора, если он работает самостоятельно (могут быть указаны на фирменном бланке).

дата аудиторского отчета.<sup>14</sup>

1.2. В соответствии с законом России об аудиторской деятельности внешним пользователям финансовой информации предоставляются только аудиторские заключения. Аудитор может подготовить отдельный отчет с предложениями руководству предприятия о необходимых, по его мнению, изменениях в методах и организации ведения бухгалтерского учета, о совершенствовании системы внутреннего контроля и других вопросах. Такой отчет представляется исключительно руководству проверяемого предприятия.<sup>15</sup>

## **Проект стандарта 3.2. ВИДЫ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ**

### *Общие положения*

Стандарт определяет назначение, форму и основные элементы содержания аудиторского заключения о финансовой отчетности, дополнениях и пояснениях к ней.

Аудиторское заключение является независимым свидетельством достоверности и объективности финансовой отчетности предприятия.

### *1. Виды аудиторских заключений*

#### *1.1. Аудиторское заключение.*

---

<sup>14</sup> См стандарт 3.4. "Достоверность отчета".

<sup>15</sup> См стандарт 2.17. "Информирование".

Аудиторское заключение может быть положительным (то есть безусловным); условно положительным - подтверждающим финансовую отчетность с определенными ограничениями; отрицательным - когда аудитор не может с полной уверенностью подтвердить достоверность финансовой отчетности. Если аудитор не может дать никакого заключения, он принимает решение об отказе от него.

#### 1.2. Положительное аудиторское заключение.

Положительное аудиторское заключение подтверждает, что финансовая отчетность предприятия в основном правильно отражает его финансовое положение, прибыль и убытки, движение денежных средств, а бухгалтерский учет отвечает требованиям законодательства и нормативных актов бухгалтерского учета.

Положительное заключение выдается, если аудитор убежден, что:

- финансовая отчетность подготовлена добросовестно, на основе достоверных и объективных данных бухгалтерского учета;
- бухгалтерский учет соответствует установленным принципам и требованиям, а учетная политика предприятия выбрана правильно;
- своевременно и полностью внесены налоги и другие обязательные платежи;
- соответствующим образом в приложениях и пояснениях к отчетам раскрыты все вопросы, имеющие отношение к финансовой отчетности;
- внутренний контроль надежно подтверждает эффективность и целесообразность хозяйственных операций;
- данные финансовой отчетности не противоречат известным аудитору сведениям о предприятии.

#### 1.3. Условно положительное аудиторское заключение.

Условно положительное аудиторское заключение подтверждает достоверность финансовой отчетности с ограничениями, если неуверенность и несогласие аудитора имеют значимое, но не существенное значение.

Аудитор может быть не в состоянии сделать безоговорочный положительный вывод, если существует неуверенность в возможности его сформулировать, или имеет место несогласие, при котором мнение аудитора расходится или противоречит содержанию финансовой отчетности.

Неуверенность аудитора возникает, если он не может получить всей необходимой информации и объяснений из-за отсутствия удовлетворительных учетных записей, или из-за невозможности выполнить необходимые аудиторские процедуры, если есть подозрения в сокрытии отдельных документов и фактов, из-за недостаточности или отсутствия внутреннего контроля и т.п.

Несогласие аудитора могут вызывать:

- расхождения во мнении с руководством предприятия по отдельным фактам хозяйственной деятельности и показателям финансовой отчетности;
- несогласие с методами оценки объектов учета, правильности расчетов амортизации и других расчетных значений;
- несоответствие корреспонденции счетов экономическому и правовому содержанию проведенных хозяйственных операций;
- различие в толковании и применении законодательных актов, !!!!!!!! несогласие ("за исключением..."), если аудитор выражает иное мнение по положений и других нормативных документов;
- неадекватная учетная политика предприятия, влияющая на достоверность финансовой отчетности.

В этом случае в заключении необходимо указать на отказ аудитора от мнения по конкретному вопросу ("в связи с..."), если он не уверен, но считает сам вопрос не значительным для финансовой отчетности, или на его конкретному вопросу, не являющемуся существенным для характеристики финансовой отчетности.

Во всех случаях ограничения не должны оставлять у пользователей сомнений относительно их смысла и значения для понимания содержания финансовой отчетности. Аудитор должен отразить в заключении все вопросы, которые, по его мнению, влияют на состояние финансовой отчетности.

#### 1.4. Отрицательное аудиторское заключение.

Отрицательное аудиторское заключение выдается в тех случаях, когда неуверенность аудитора в достоверности финансовой отчетности имеет настолько существенное значение, что, по его

мнению, может ввести в заблуждение пользователей, и его несогласие не позволяет сделать вывод о правильности и объективности финансовой отчетности.

В аудиторском заключении необходимо четко сформулировать причины, по которым аудитор считает финансовую отчетность не соответствующей действующему законодательству и нормативным актам бухгалтерского учета.

#### 1.5. Отказ от аудиторского заключения.

Отказ от аудиторского заключения возможен в тех случаях, когда неуверенность или ограничения объема проверки настолько существенны, что не дают аудитору оснований для вывода о состоянии финансовой отчетности. В заключении необходимо четко и определенно указать, почему вывод невозможен.

#### 1.6. Аудиторское заключение адресуется заказчику с указанием даты составления.

Аудиторское заключение подписывают руководитель аудиторской фирмы (или лицо, уполномоченное руководителем) и аудитор, проводивший проверку. Заключение заверяют печатью аудиторской фирмы.

## 2. Дополнительные данные

2.1. Если предприятие в ходе аудиторской проверки или после нее устранило существенные недостатки и нарушения в бухгалтерском учете, в соблюдении законодательства и других нормативных актов, внесет изменения в финансовую отчетность, то аудитор может заменить отрицательное или условно положительное заключение соответственно на условно положительное (или даже положительное) и положительное.

Замене аудиторского заключения должна предшествовать проверка исправлений, уточнений и дополнений, внесенных в бухгалтерский учет, во внутренний контроль и в финансовую отчетность предприятия. Об этой проверке составляется отдельный отчет аудитора.

2.2. Итоговая часть аудиторского заключения должна быть краткой и понятной пользователям финансовой отчетности. Она должна содержать указания на ограничения, вызванные неуверенностью и (или) несогласием аудитора, признанные им существенными для понимания содержания финансовой отчетности.

2.3. Аудиторские фирмы и отдельные специалисты, ведущие на контрактной основе или на иных условиях бухгалтерский учет предприятия или помогающие ему исправлять и уточнять данные бухгалтерского учета и финансовой отчетности, не имеют права выдавать аудиторское заключение о финансовой отчетности такого предприятия.

## Приложение

### 1. ПРИМЕР положительного аудиторского заключения

Аудиторская фирма провела проверку баланса предприятия на 01.01.199.. г., а также его отчета о финансовых результатах и их использовании за 199.. г. По нашему мнению, представленные финансовые отчеты с максимально возможной полнотой и достоверностью и в соответствии с действующим законодательством и нормативными актами бухгалтерского учета и отчетности во всех существенных аспектах отражают финансовое и экономическое положение предприятия на 01.01.199.. г. и результаты его деятельности в 199.. г.

Руководитель аудиторской фирмы  
(Подпись) Аудитор (Подпись) ..... 199.. г. (Печать)  
(Дата аудиторского заключения)

### 2. ПРИМЕР условно положительного аудиторского заключения

Аудиторская фирма ..... провела проверку баланса предприятия на 01.01.199..г., а также его отчета о финансовых результатах и их использовании за 199.. г. В ходе проверки установлено, что на предприятии неверно начислялся износ основных средств, и его сумма занижена на XXX млн. руб. За исключением данного момента, во всех иных существенных аспектах представленные финансовые отчеты полно и достоверно отражают финансовое положение предприятия на 01.01.199.. г. и результаты его деятельности за 199.. г.

Руководитель аудиторской фирмы  
(Подпись) Аудитор (Подпись)  
".."..... 199.. г. (Печать)  
(Дата аудиторского заключения)

### 3. ПРИМЕР отрицательного аудиторского заключения

Аудиторская фирма ..... провела проверку баланса предприятия на 01.01.199.. г., а также его отчета о финансовых результатах и их использовании за 199.. г. В ходе проверки установлено, что предприятием неправомерно была отнесена на затраты сумма в XXX млн. руб., что является нарушением действующего законодательства и искажает показатели финансовой отчетности. По нашему мнению, представленные финансовые отчеты во всех существенных аспектах не отражают полно и достоверно финансовое положение предприятия на 01.01.199.. г. и результаты его деятельности в 199.. г., а также не соответствуют действующему законодательству и нормативным актам бухгалтерского учета и отчетности.

Руководитель аудиторской фирмы  
(Подпись) Аудитор (Подпись)  
".." ..... 199.. г. (Печать)  
(Дата аудиторского заключения)

#### 4. ПРИМЕР ОТКАЗА В ВЫДАЧЕ ЗАКЛЮЧЕНИЯ

Аудиторская фирма проводила проверку финансовых отчетов предприятия за ..... 199.. г. Поскольку, по условиям проверки, у нас не было возможности полностью проверить расчеты предприятия с зарубежными поставщиками, что оказывает существенное влияние на показатели финансовой отчетности, мы, в связи с отсутствием достаточных аудиторских доказательств, не в состоянии составить объективное аудиторское заключение о представленных финансовых отчетах.

Руководитель аудиторской фирмы  
(Подпись) Аудитор (Подпись)  
".." ..... 199.. г. (Печать)  
(Дата аудиторского заключения)

### **Проект стандарта 3.4. ДАТА СОСТАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОГО ОТЧЕТА, СОБЫТИЯ ПОСЛЕ СОСТАВЛЕНИЯ БАЛАНСА, ОБНАРУЖЕНИЕ ФАКТОВ ПОСЛЕ ВЫПУСКА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

#### *Общие положения*

Цель данного стандарта - введение нормативных процедур датирования аудиторского отчета и заключения, определение ответственности аудитора в отношении значимости событий, происшедших после даты составления баланса.

Стандарт является прямым продолжением и дополнением стандартов 3.1 "Отчет аудитора о проверке финансовой отчетности" и 3.2 "Виды аудиторских заключений".

#### *1. Основные понятия и определения*

Дата составления аудиторского отчета - дата, после которой прекращаются все исследования информационных материалов, связанных с аудитом, и формирование новых доказательств.

Дата подписания отчета - дата, после которой в отчет не может быть внесено ни одного изменения, не оговоренного клиентом или с клиентом.

Выпуск финансовой отчетности - комплектование всех отчетных форм, увязка и координация всех отчетных показателей.

Обнаружение фактов, влияющих на отчетность, - документально зафиксированный факт наличия изменений, действий, операций, существенно нарушающих содержание и структуру выпускаемой отчетности.

Существенные (материальные) нарушения - факты, требующие изменения управленческих решений, которые могли бы быть приняты по ранее составленному отчету.

#### *2. Дата составления аудиторского отчета*

2.1. Аудиторский отчет должен быть датирован. Подписанием отчета аудитор завершает исследование и проверку доказательств, основанных на событиях вплоть до даты аудиторского отчета. Аудитор не может датировать свой отчет ранее утверждения и датирования финансовой отчетности клиентом.

2.2. Аудитор должен быть уверен в том, что все события вплоть до даты аудиторского отчета, требующие корректировки или дополнений финансовой отчетности, должным образом идентифицированы. Аудитор готовит справку или "обзор после составления баланса", в котором существенные события выявляются в процессе обсуждения результатов отчета с администрацией предприятия. Аудитор может затребовать письменные отчеты управляющих, учетные документы, протоколы собраний акционеров. При значительном разрыве между датами составления отчета и

баланса аудитору целесообразно сделать прогноз изменений финансового состояния клиента, поступления средств, непредвиденных расходов.

2.3. Аудитор не несет ответственности за идентификацию событий, происшедших после даты составления аудиторского отчета. Если аудитору станет известно о таких событиях, он должен оценить необходимость изменения финансовой отчетности и обсудить эту ситуацию с клиентом.

### *3. Действия аудитора после выпуска финансовой отчетности*

3.1. После выпуска финансовой отчетности аудитор не обязан исследовать вновь открытые факты. Если финансовый отчет выпущен, и аудитору стали известны факты, существенно его меняющие и не известные ему в момент датирования аудиторского отчета, он должен обсудить эту ситуацию с клиентом. Допускается, что после изучения дополнительных материалов, представленных клиентом, отдельные разделы финансового и аудиторского отчетов могут быть изменены.

3.2. Период после даты составления баланса используется при аудиторской проверке для получения информации об изменении основных показателей: динамики дебиторской и кредиторской задолженностей, товарно-материальных ценностей, капитальных вложений. Аудиторские процедуры при этом включают:

- проверку учетных регистров после даты составления баланса;
- обсуждение с руководством предприятия вновь открытых фактов;
- получение письменных разъяснений управляющих и главного бухгалтера по фактам, имевшим место после даты составления баланса.

3.3. Аудитор ответственен за:

- проверку правильности отражения в финансовой отчетности событий, происшедших после даты составления баланса;
- контроль событий после даты составления баланса.

## **ЭТИЧЕСКИЙ КОДЕКС АУДИТОРА**

*Международная федерация бухгалтеров (МФБ) International Accounting Standards Committee, London, 1992*

### **ВВЕДЕНИЕ**

1. Международная федерация бухгалтеров (МФБ) считает, что задача разработки этических требований к аудитору в соответствии с национальными особенностями культуры, языка, законодательства и социальной сферы лежит на членах МФБ конкретной страны. Они имеют право вводить эти требования в своих странах и добиваться их выполнения.

2. Однако МФБ считает, что для деятельности аудиторов в любой стране характерно стремление к достижению ряда общих целей и соблюдение определенных основополагающих принципов этой деятельности.

3. МФБ, сознавая свою роль в поощрении аудиторской деятельности в странах и разработки ее единых принципов, считает жизненно важным создание международного Этического кодекса аудитора как основополагающего документа, на базе которого могли бы формироваться национальные этические кодексы, с учетом особенностей каждой конкретной страны.

4. Международный Этический кодекс:

- устанавливает нормы поведения аудиторов;

- определяет основополагающие принципы, которые должны соблюдаться аудиторами.

5. Основополагающие принципы Этического кодекса применимы для всех аудиторов, независимо от того, работают ли они в промышленности, в коммерции, в общественном секторе или в системе образования.

6. Данная профессия характеризуется следующими основными принципами:

- высокая степень интеллекта аудитора, образования и специальной подготовки;

- осознание своих обязательств не только перед клиентом и руководством аудиторской фирмы, но и перед обществом в целом;

- объективность взглядов и оценок;

- безупречно высокое качество ведения дел.

7. Специальные знания и опыт, требуемые для того, чтобы быть профессионально подготовленным аудитором, а также персональная ответственность при оказании услуг крайне затрудняют для общественности оценку уровня компетентности и профессионализма аудиторов.

8. Именно поэтому очень важно, чтобы страны-участницы МФБ разработали этические требования для обеспечения самого высокого качества их работы.

С требованиями к образованию, рекомендуемыми МФБ, Вы можете ознакомиться в "Основных направлениях международного образования", подготовленных Комитетом по образованию МФБ.

### **ПРИНЯТЫЕ ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ**

Реклама - открытая информация об услугах аудиторов.

Счет клиента - банковский счет, используемый для хранения денежных средств клиента.

Денежные средства клиента - любые денежные средства, включая ценные бумаги (чеки, обязательства, облигации и т.п.).

Компания - любая организация физических лиц, независимо от цели создания, включая основные и дочерние предприятия.

Действующий аудитор - профессиональный бухгалтер, имеющий право аудиторской деятельности, выполняющий также услуги по ведению счетов и заполнению налоговых деклараций, по предоставлению консультаций.

Инвестируемый - физическое или юридическое лицо, находящееся в финансовой зависимости от инвестора.

Инвестор - партнер, физическое лицо или корпорация, имеющие возможность оказывать финансовую поддержку физическим или юридическим лицам.

Объективность - беспристрастная интеллектуальная честность и способность избегать конфликтных ситуаций.

Практика - оказание профессиональных аудиторских услуг практикующим аудитором, их объединением или корпорацией.

Аудитор (профессиональный бухгалтер) - лицо, работающее в промышленности, в коммерческих структурах, в сферах общественных связей или образования, являющееся членом национальной организации МФБ.

Аудитор в общественной деятельности - физическое лицо, оказывающее аудиторские услуги клиенту (аудит, консультации по налогам и т.п.), а также профессиональный бухгалтер, работающий в управленческой структуре. Этот термин применим также для сотрудников аудиторских фирм.

Аудиторские услуги - любые услуги, оказываемые аудиторами, включая бухгалтерский учет, аудит, консультации и услуги по менеджменту.

Предложение - обращение к потенциальному клиенту об оказании аудиторских услуг.

## **ВНИМАНИЕ ОБЩЕСТВЕННОСТИ К ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИТОРОВ**

9. Отличительной чертой любой профессии является ответственность перед обществом. Для профессии аудитора - это ответственность перед клиентами, кредиторами, государственными чиновниками, работодателями, служащими, перед людьми, вкладывающими свой капитал в то или иное предприятие, перед бизнесменами и финансовыми деятелями, а также перед всеми, кто полагается на их объективность и честность, способствующие поддержанию нормального функционирования коммерческой деятельности. Это доверие налагает на профессию аудитора ответственность за общественные интересы.

10. Обязанности аудитора не ограничиваются удовлетворением интересов клиентов или работодателей. Независимые аудиторы помогают поддерживать честность и рациональность в финансовых документах, представляемых в финансовые органы, что является значительной помощью для кредиторов и держателей акций.

Аудиторы работают в различных организациях, занимающихся финансовым менеджментом, и вносят свой вклад в рациональное и эффективное использование ресурсов организации. Внутренние аудиторы обеспечивают нормальное функционирование систем внутреннего контроля на предприятии, что повышает надежность финансовой отчетности. Эксперты по налогам способствуют честной уплате налогов. Консультанты по менеджменту гарантируют надежность принятия решений.

11. Аудиторам принадлежит важная роль в жизни общества. Инвесторы, кредиторы, работодатели и представители других видов бизнеса, а также правительственные и общественные организации во многом полагаются на мнения аудиторов в вопросах финансового учета и отчетности, эффективного финансового управления и различных аспектов бизнеса и налогообложения. Отношение аудиторов к этим проблемам и оказание ими подобных услуг оказывают влияние на благосостояние отдельных граждан и страны в целом.

12. Аудиторы могут сохранить свое исключительное положение в обществе, только оставаясь на высоком профессиональном и моральном уровне.

13. Создавая свои национальные этические кодексы, страны-участницы МФБ должны считаться с надеждами общественности на высоту их помыслов и дел.

## **ЦЕЛЬ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

14. Этический кодекс признает, что целью аудиторов является работа по высшим критериям профессионализма и эффективности, соответствующая четырем основным требованиям:

доверие - общество нуждается в доверии к информации и информационным системам;

профессионализм - удовлетворение потребности клиентов, работодателей и других заинтересованных сторон в специалистах высокой профессиональной подготовки;

качество оказываемых услуг - т.е. оказание аудиторских услуг на уровне высших стандартов;

уверенность - убежденность клиентов в существовании этических норм, регулирующих оказание аудиторских услуг.

## **ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЕ ПРИНЦИПЫ**

15. В своей деятельности аудиторы должны соблюдать ряд предпосылок или основополагающих принципов.

16. Основополагающие принципы аудита:

Честность. Аудитор должен быть последовательным и честным при оказании профессиональных услуг.

Объективность. Аудитор должен действовать справедливо и не допускать предвзятости или давления со стороны.

Профессиональная компетентность. Аудитор, выражая согласие на оказание услуг, должен быть уверен в том, что выполнит работу на высоком профессиональном уровне. Аудитор должен воздерживаться от оказания услуг в области, где он некомпетентен, если ему не будет оказана помощь соответствующих специалистов.

Аудиторы должны оказывать аудиторские услуги с должным вниманием, компетентностью и усердием. Их обязанностью является постоянная забота о пополнении своих знаний и опыта на таком уровне, который бы давал как руководству, так и клиенту уверенность в высоком качестве профессиональных услуг, основанных на постоянно обновляющейся информации в области законодательства, методики и практики аудита.

Конфиденциальность. Аудитор должен с уважением относиться к вопросам конфиденциальности информации, получаемой в процессе оказания услуг, и не использовать или разглашать эту информацию без специального разрешения клиента или до тех пор, пока этого не потребует профессиональное право или обязанность.

Профессиональное поведение. Аудитор должен вести себя в соответствии с высокой репутацией профессии и воздерживаться от любых поступков, которые могли бы ее дискредитировать. Страны-участницы МФБ при разработке этических норм и обязанностей аудиторов перед клиентами, третьими сторонами, другими аудиторами, руководством и персоналом фирм и общественностью должны учитывать обязанность аудиторов воздерживаться от действий, дискредитирующих профессию.

Стандарты аудита. Аудитор должен оказывать профессиональные услуги в соответствии со стандартами аудита. Аудитор обязан вести дело в соответствии с инструкциями клиента или работодателя до тех пор, пока они соответствуют требованиям честности и объективности. В своей деятельности аудиторы должны быть абсолютно независимы (см. раздел 8). Они должны руководствоваться требованиями стандартов, опубликованных МФБ, Международным комитетом по бухгалтерским стандартам, страной-членом МФБ или другим регулирующим органом, а также соответствующим законодательством.

17. основополагающие принципы должны соблюдаться аудитором и в случае публикации им результатов аудиторской проверки.



## ЭТИЧЕСКИЙ КОДЕКС АУДИТОРА

18. Описанные выше цели и основополагающие принципы аудита являются общими и не предназначены для разрешения этических проблем в конкретных случаях. Поэтому в кодекс включены примеры ряда типичных ситуаций, возникающих при аудите.

19. Приведенный ниже Кодекс разделен на две части: в части А содержатся нормы аудита, применимые для всех аттестованных аудиторов, в части Б - нормы, применимые для аудиторов, осуществляющих внешний аудит.

### *А. НОРМЫ АУДИТА, ПРИМЕНИМЫЕ ДЛЯ ВСЕХ АТТЕСТОВАННЫХ АУДИТОРОВ*

#### 1. ПРИНЦИП ОБЪЕКТИВНОСТИ

1.1 Принцип объективности налагает на всех аудиторов обязанность быть справедливыми, честными и свободными от конфликта интересов.

1.2 Аудиторы могут работать в различных структурах, но при любых обстоятельствах они должны сохранять свою объективность. Аудитор может составлять отчеты или оказывать консультации по налогам и управлению, подготавливать финансовые документы, оказывать услуги по внутреннему аудиту, проводить аудит на промышленных предприятиях, в коммерческих структурах и образовательных организациях. Они могут также проводить обучение и готовить желающих овладеть данной профессией. Независимо от типа оказываемых услуг или места работы аудиторы должны защищать неприкосновенность принципов своих профессиональных услуг, поддерживать объективность суждений и не допускать зависимости своих решений от других лиц.

1.3 Аудитору необходимо принимать во внимание следующее:

а) аудитор может попасть в ситуацию, где на него будет оказываться давление, что может сказаться на его объективности;

б) предвидеть и ввести в стандарты случаи давления невозможно; при разработке стандартов, регулирующих отношения аудитора и клиента, необходимо руководствоваться здравым смыслом;

в) необходимо избегать отношений, где давление и предвзятость могут взять верх над объективностью;

г) аудитор несет ответственность за то, чтобы весь персонал, привлекаемый к его работе, следовал принципу объективности.

#### 2. РАЗРЕШЕНИЕ ЭТИЧЕСКИХ КОНФЛИКТОВ

2.1 Аудиторы могут столкнуться с ситуациями, вызывающими конфликты интересов. Они могут возникать по различным причинам - от тривиальных дилемм до чрезвычайных ситуаций с мошенничеством или чем-либо подобным. Предвидеть варианты возникновения конфликтных ситуаций невозможно. Тем не менее аудитор должен быть всегда готов распознать их причины. Расхождение во взглядах между аудитором и проверяемой стороной не является вопросом этики, однако факты и обстоятельства каждого такого случая подлежат выяснению.

2.2. Конфликтная ситуация может быть обусловлена как внутренними, так и внешними причинами:

может существовать опасность давления со стороны руководства или партнера; может быть семейная или персональная зависимость (см. пункт 8.6) - все это может угрожать объективности аудитора;

аудитора могут попросить действовать вопреки техническим или профессиональным стандартам;

может возникнуть вопрос раздвоенного подчинения: или начальнику, или профессиональным стандартам;

конфликт может возникнуть в результате публикации неточной информации руководством аудиторской фирмы или клиентом и нанести ущерб престижу аудитора.

2.3. Встречаясь с этическими проблемами, аудитор должен следовать политике нанимающей его организации. Если это не помогает разрешить спорную ситуацию, необходимо принять во внимание следующее.

Обсудите суть конфликта с непосредственным начальником. Если он не в силах разрешить конфликт, аудитор может пойти в более высокую инстанцию, поставив при этом в известность непосредственного начальника. Если в конфликтную ситуацию вовлечен вышестоящий начальник, то аудитор должен поднять этот вопрос в следующей вышестоящей инстанции; если непосредственным начальником является Главный исполнительный директор, следующим уровнем руководства могут

быть Исполнительный комитет, Совет директоров, директора, члены Правления, акционеры или Комитет партнерского менеджмента.

Ищите возможность консультации с независимым специалистом или с другим аудитором с целью определения возможных действий.

Если после принятых действий на всех внутренних уровнях этический конфликт не разрешен, и при этом он вызван веской причиной (например, мошенничеством), то аудитор вправе отказаться от работы, сообщив об этом соответствующему представителю клиента информационным письмом.

2.4 Более того, в некоторых странах законы, правила и профессиональные стандарты могут предписывать в серьезных случаях обращение к административным и правоохранительным органам.

### 3. ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ КОМПЕТЕНТНОСТЬ

3.1. Аудитор должен воздерживаться от оказания профессиональных услуг вне его компетенции, если только ему не будет оказана помощь, что позволит выполнить поставленную задачу. Экспертами в этом случае могут быть другие аудиторы, адвокаты, статистики страховых компаний, инженеры, геологи, оценщики.

3.2. Профессиональная компетенция достигается на двух стадиях подготовки аудитора:

а) Приобретение профессиональной компетенции. Для этого требуется высокий уровень общего и специального образования, сдача экзаменов по соответствующим предметам и опыт практической деятельности.

б) Поддержание профессиональной компетентности. Поддержание профессиональной компетенции требует постоянного ознакомления с развитием профессии, включая соответствующие национальные и международные новшества в области бухгалтерского учета, аудита, а также законодательные акты

3.3. Аудитор должен следовать программе, обеспечивающей контроль качества выполнения им профессиональных услуг в соответствии с национальными и международными стандартами.

### 4. КОНФИДЕНЦИАЛЬНОСТЬ

4.1. Аудитор обязан сохранять конфиденциальность информации о делах клиента, полученной в ходе оказания профессиональных услуг. Эта обязанность конфиденциальности остается в силе даже после прекращения непосредственных отношений аудитора с клиентом.

4.2. Аудитор обязан соблюдать конфиденциальность без ограничения во времени, если только ему не дано специального указания на публикацию информации, или этого требуют закон или профессиональный долг.

4.3. Аудитор несет ответственность за соблюдение принципа конфиденциальности его персоналом, а также лицами, оказывающими ему помощь.

4.4. Конфиденциальность - это не только нераспространение информации. Это также обязанность не использовать получаемую информацию для своей выгоды или для выгоды третьей стороны.

4.5. Аудитор имеет доступ к большому объему конфиденциальной информации о делах клиента. Клиент доверяет аудитору, что он не разгласит информацию другим лицам. Однако это не относится к раскрытию информации с целью точного выполнения обязанностей аудитора в соответствии со стандартами профессии.

4.6. В интересах общественности и самой профессии необходимо разработать стандарты о конфиденциальности информации, об обязанностях ее соблюдения и обстоятельствах, при которых разрешается или требуется огласка информации.

4.7. Однако необходимо признать, что конфиденциальность информации может определяться законодательством страны или входить составной частью в другие законы. Поэтому этические требования по этому вопросу зависят от страны-участницы МФБ.

4.8 В данном пункте даны примеры случаев, когда конфиденциальная информация может быть разглашена.

а) Огласка разрешена в случаях, когда это допускает клиент с учетом интересов всех сторон, которых это может затронуть.

б) Огласка разрешена законом, когда аудитор обязан:  
предоставлять документы и давать показания в ходе официального расследования;  
предоставлять соответствующим общественным властям части дела, потерявшие статус конфиденциальности.

в) Профессиональное право или долг на разглашение такой информации:  
в соответствии со стандартами и этическими требованиями (если подобное разглашение не противоречит сказанному выше);

для защиты профессиональных интересов аудитора в ходе официального расследования;  
для соответствия уровню высоко профессионального специалиста;  
для ответа на расследование или разбор, проводимые руководством или полномочными представителями клиента.

## 5. АУДИТОРСКИЕ УСЛУГИ ПО НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ

5.1. Оказывая услуги по вопросам налогообложения, аудитор должен руководствоваться интересами клиента. Он должен действовать компетентно, что, однако, не должно сказываться на честности и объективности, и на соответствии его рекомендаций закону.

5.2. Аудитор не должен обнадеживать клиента, что составление налоговой декларации или совет по налогообложению никаких проблем не вызовут. Он должен убедиться, что клиент знаком с ограничениями по услугам по налогообложению и высказанное мнение не примет за констатацию факта.

5.3. Аудитор, составляющий или помогающий составлять налоговую декларацию, должен предупредить клиента, что ответственность за содержание декларации лежит на нем. Аудитор должен сделать все необходимое для обеспечения должной подготовки налоговой декларации на основе полученной информации.

5.4. Советы по налогообложению, даваемые клиенту, должны быть оформлены в виде письма или файла.

5.5. Аудитор не должен быть связан с декларациями или сообщениями, где по его мнению могут содержаться:

- а) фальшивые или неточные данные;
- б) данные, не проверенные, без ясности о том, реальны они или фальшивы;
- в) данные, скрывающие необходимую информацию, что приведет к обману проверяющих органов.

5.6. Аудитор может готовить налоговые декларации на основе расчетных данных, если это допустимо или если получение точных данных невозможно. Использование расчетных значений необходимо оговорить, чтобы они не были использованы для точных расчетов. Аудитор должен быть уверен в том, что в таких обстоятельствах расчетные данные являются реальными.

5.7. При подготовке налоговой декларации аудитор может полагаться на информацию, предоставляемую клиентом, считая ее реальной. Несмотря на то, что в этом случае ознакомление с подтверждающими документами не требуется, аудитор при возникших сомнениях должен добиться их представления.

Аудитор:

- а) должен пользоваться декларациями клиента за прошедший год, когда это возможно;
- б) должен провести исследование, если представленная информация не точна или дана не в полном объеме;
- в) может проверять данные по книгам или по журналам хозяйственных операций.

5.8 Если аудитор находит в налоговой декларации за прошедший год (независимо от того, он ее составлял или нет) ошибки или упущения или не обнаруживает файла с налоговой декларацией, то его обязанностью является:

а) указать клиенту на ошибку или упущения и настоятельно рекомендовать сообщить об этом проверяющим органам; аудитор не обязан информировать проверяющие органы или разрешать это делать без соответствующих санкций.

б) если клиент не исправляет ошибки, то аудитор:

должен проинформировать клиента о невозможности продолжать работу над декларацией или другой соответствующей информацией, передаваемой проверяющим органам;

должен принять решение о возможности дальнейшего сотрудничества с клиентом;

в) если аудитор сочтет возможным продолжать деловые отношения с клиентом, то он должен принять все меры для того, чтобы в последующих налоговых декларациях подобные ошибки не повторялись;

г) в некоторых странах инструкции могут также обязывать аудиторов извещать проверяющие органы о прекращении сотрудничества с клиентом. При этом аудитор должен предупредить клиента о своем решении до передачи информации проверяющим органам и не передавать им никакой информации без разрешения клиента, если только это не предписано законом.

## 6. АУДИТОРСКИЕ УСЛУГИ В ИНОСТРАННОМ ГОСУДАРСТВЕ

6.1. Независимо от того, работает ли аудитор в стране проживания или в другой стране, этические нормы его поведения остаются неизменными.

6.2 Аудитор, работающий в стране проживания, может быть приглашен в другую страну или может находиться в другой стране временно для оказания аудиторских услуг. Во всех случаях аудитор должен оказывать профессиональные услуги, руководствуясь соответствующими стандартами и этическими требованиями. Конкретные стандарты, которыми нужно руководствоваться, в данном разделе не упоминаются, во всем остальном аудитор должен следовать этическим требованиям, приведенным ниже.

6.3 В случае, когда аудитор оказывает профессиональные услуги не в своей стране и существуют различия между этическими нормами этих стран, необходимо учитывать следующее:

а) если этические требования страны, где оказываются аудиторские услуги, менее строги, чем установленные Этическим кодексом МФБ, то нужно руководствоваться положениями кодекса;

б) если этические требования страны, где оказываются аудиторские услуги, более строги, чем установленные Этическим кодексом МФБ, то нужно руководствоваться этическими нормами страны;

в) если этические требования страны проживания аудитора обязательны для услуг, оказываемых за границей, и более строги, чем указанные в пунктах а) и б), то нужно руководствоваться нормами своей страны (для случаев международной рекламы см. пункты 13.4 и 13.5).

## 7. ПУБЛИЧНОСТЬ

7.1. Необходимо, чтобы перечень услуг, оказываемых аудиторами, был широко известен. Поэтому не может быть никаких претензий к аудитору, распространяющему такую информацию в строго определенном объеме, например на правах представителя Аудиторской фирмы.

7.2. Ниже приведены примеры обстоятельств, когда опубликование информации об аудиторе и аудиторских услугах разрешено.

### *Назначения и награды*

Назначения аудитора на должности или другие действия, имеющие государственное или значительное местное значение, а также награды, присужденные аудитору, должны быть известны широкой общественности; обязательно при этом следует называть фирму, где он работает. Однако ни назначения, ни награды, ни публикации о них аудитор не должен использовать в корыстных целях.

### *Поиск клиентов или партнеров*

Аудитор через средства массовой информации может сообщить о том, что он ищет партнеров или работу по оказанию аудиторских услуг. Однако он не должен формулировать свою просьбу таким образом, чтобы она была воспринята как желание иметь приработок к основной работе. Публиковать объявления о дополнительной работе разрешается только в профессиональных изданиях и они не должны содержать ни имени, ни адреса, ни телефона аудитора. В поисках клиентов аудитор может написать письмо или обратиться лично к другому аудитору.

### *Информация об аудиторах в справочниках*

Аудитор может быть внесен в справочники или адресные книги, однако форма записи не должна быть похожа на рекламу. Записи должны быть ограничены именем, адресом, телефоном, описанием профессиональной ориентации и другой информацией, позволяющей пользователю установить контакт с лицом или организацией, отмеченными в соответствующей записи.

### *Публикации аудитора - книги, статьи, интервью, лекции, выступления по радио и телевидению*

Аудиторы, пишущие книги или статьи на профессиональные темы, могут упоминать свои имена и рассказывать о профессиональных возможностях, называть свою фирму, но не должны затрагивать информацию об услугах, оказываемых фирмой.

То же относится и к участию аудиторов в лекциях, интервью или радио- и телепередачах на профессиональные темы. Однако все, что они говорят или пишут, не должно быть использовано как реклама их самих или фирмы, а должно быть объективным, профессиональным взглядом на обсуждаемую проблему. Аудиторы должны прилагать все усилия к тому, чтобы все, что становится широко известным, соответствовало этим требованиям.

### *Участие в работе учебных курсов и семинаров*

Аудитор может предложить клиентам, персоналу фирмы или другим аудиторам посещение учебных курсов или семинаров. Другие лица не должны приглашаться для участия в таких занятиях или семинарах, если от них не поступил официальный запрос. Аудиторам запрещается проводить учебные занятия на других фирмах или в общеобразовательных институтах, где это не предусмотрено учебным процессом. В буклетах и документах, издаваемых для этих занятий, нельзя отдавать предпочтение какому-либо аудитору.

#### *Буклеты и документы, содержащие техническую информацию*

Буклеты и другие документы, где автором является аудитор, содержащие техническую информацию для помощи персоналу или клиентам, могут выдаваться только им или аудиторам. Другим лицам такие буклеты и документы не выдаются за исключением случаев специального запроса.

## **Б. НОРМЫ, ПРИМЕНИМЫЕ ДЛЯ АУДИТОРОВ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ВНЕШНИЙ АУДИТ**

### **8. НЕЗАВИСИМОСТЬ**

8.1. Аудиторы, выполняющие задание по публикации результатов аудиторской проверки, должны быть внешне и внутренне независимыми.

8.2. В пункте 8.3 даны примеры ситуаций, когда полное или частичное отсутствие независимости создает почву для сомнений в независимости аудиторской деятельности в целом.

#### *Финансовое участие в делах клиента*

[Здесь под "аудитором" понимают: лица, оказывающие аудиторские услуги; партнеры или владельцы аудиторской фирмы; работники, нанятые для выполнения аудиторской проверки; менеджерский персонал.]

8.3. Финансовое участие в делах клиента скажется на независимости и может нанести ей ущерб. Такое участие может быть выражено:

- а) в прямой финансовой заинтересованности;
- б) в косвенной финансовой заинтересованности в клиенте, например, в качестве опекуна имущества лица, имеющего отношение к компании клиента;
- в) в ссудах, данных клиенту или полученных от него или любого представителя компании клиента;
- г) в финансовом участии в проекте, совместном с клиентом или его инвестируемыми компаниями;
- д) в финансовой заинтересованности в лице, не являющемся клиентом, но находящимся с ним в отношениях инвестора или инвестируемом.

#### *Комментарий.*

Независимости аудитора может быть нанесен серьезный ущерб, если он имеет или собирается приобрести прямую или косвенную финансовую заинтересованность в компании клиента. Прямой финансовый интерес включает интересы супруги или детей, находящихся на иждивении аудитора; в ряде стран этот список может включать и других близких родственников.

Когда аудитор советует клиенту вступить в долю от имени третьего лица, появляется риск потери независимости, так как обязанности перед третьей стороной могут войти в конфликт с интересами клиента.

Если аудитор, его супруга или дети, находящиеся на его иждивении, являют членами правления компании и обладают значительным пакетом акций или всем имуществом компании, аудитор должен отказаться от выдачи аудиторского заключения такой компании.

Стать владельцем акций клиента аудитор может не по собственному желанию, а, например, получив их по наследству, в результате женитьбы или по завещанию. В таких случаях от этих акций нужно как можно скорее отказаться или не предоставлять такой компании аудиторских услуг.

Ни сам аудитор, ни его супруга и дети не должны давать ссуд клиентам или гарантировать возможность их предоставления, не должны брать ссуды у клиентов и гарантии о возможности их предоставления. Последнее требование не относится к ссудам, даваемым банкам или получаемым от банков или подобных финансовых институтов в соответствии с нормальными процедурами, сроками и условиями, а также к закладным на собственность, текущим и депозитным счетам банков, строительных обществ и т.п.

Если инвестируемое лицо, не являющееся клиентом, находится в зависимости от клиента-инвестора, то любой - прямой и косвенный - интерес аудитора будет расцениваться как потеря независимости по отношению к клиенту.

Аудитор должен быть не зависимым от клиента, всех его выше- и нижестоящих структур и филиалов.

#### *Работа аудитора в компании или для компании*

8.4. Если рассматривается вопрос о назначении аудитора на должности:

а) члена Совета, служащего или работника компании;

б) партнера или подчиненного члена Совета, служащего или работника компании,

в этом случае предполагается, что он имеет заинтересованность в делах компании, способную повлиять на его независимость при подготовке аудиторского отчета.

*Комментарий. Нормальной практикой считается запрещение аудиторам быть аудиторами в компаниях, к которым они имеют непосредственное отношение. Абсолютно необходимо, чтобы аудиторы отказывались от должностей, требующих их мнений или решений. В приведенном примере срок до назначения на должность должен быть не менее двух лет или соответствовать законодательству страны.*

#### *Оказание других аудиторских услуг*

8.5. В тех случаях, когда аудитор в дополнение к оказанию услуг по аудиту занимается другими проблемами клиента, необходимо следить за тем, чтобы среди этих проблем не было функций руководства или принятия руководящих решений, ответственность за которые лежит на Совете директоров и менеджерах.

#### *Комментарий.*

*Оказание аудиторами других финансовых услуг или консультаций по менеджменту выгодно с точки зрения экономии сил и средств, так как они уже находятся в тесном контакте с делами клиента. Многим компаниям (особенно небольшим) будет нанесен серьезный удар, если их лишат возможности получать от аудиторов другие услуги. В ходе оказания аудиторских услуг аудиторы дают советы, например, в частных вопросах малого бизнеса, в вопросах налогов. Часто это все настолько взаимосвязанно, что разделить просто невозможно. Более того, один из основных принципов аудита включает изучение системы внутреннего контроля, что обязательно влечет рекомендации по ее совершенствованию.*

Все услуги, предоставляемые аудиторами в виде консультаций по менеджменту и налоговой политике, - это только услуги консультантов и не должны подавлять функции управления в компаниях клиентов. Предоставление услуг консультантов не оказывает влияния на независимость аудиторов, так как при этом они не участвуют в принятии руководящих решений. Тем не менее аудитор должен быть очень осторожен, чтобы не переступить черты, отделяющей консультационные услуги от управленческой сферы. Если аудитор посоветовал компании ввести систему записи и регистрации акций, он должен постоянно наблюдать за ее нормальным функционированием, так как сбои в работе системы могут нанести серьезный удар по его компетентности и независимости.

Подготовка баланса является услугой, наиболее часто требуемой от аудиторов, особенно для небольших компаний, не имеющих соответствующего штата бухгалтеров. Во всех случаях, когда аудитора привлекают к подготовке баланса, необходимо руководствоваться следующими требованиями:

а) аудитор не должен иметь с клиентом никаких отношений или конфликтных ситуаций, которые могли бы повлиять на его объективность и независимость;

б) клиент берет на себя ответственность за предоставленную информацию;

в) аудитор не должен брать на себя роль сотрудника или менеджера предприятия;

г) персонал, привлекаемый к подготовке баланса, не должен принимать участия в проверке этих документов.

#### *Персональные и семейные отношения*

8.6. Личные и семейные отношения могут негативно сказываться на не- зависимости. Поэтому существует особая необходимость в том, чтобы подобные отношения не мешали независимому подходу к выполнению аудита.

#### *Комментарий.*

В этических требованиях невозможно детально описать допустимые границы отношений, в которых могут находиться аудитор и клиент или лица, занимающие руководящие должности (например, директор, главный исполнительный директор, финансовый служащий). Тем не менее страны-участницы МФБ в своих рекомендациях должны давать советы о тех видах ситуаций, в которых аудиторы могут испытывать давление.

Например, такая ситуация может возникнуть для аудитора, если у него нет взаимного делового интереса со служащим клиента или если он имеет материальную заинтересованность в совместном с клиентом предприятии.

Что касается семейных отношений, то это дело каждой страны-участницы МФБ в свете существующих в стране социальных условий решать вопрос о степени близости отношений аудитора с клиентом, которая может оказывать влияние на его независимость.

Родственные отношения могут повлиять на независимость в том случае, если аудитор или служащий, привлекаемый к выполнению задания по аудиту, являются супругой, ребенком на иждивении или другим родственником, проживающим совместно с клиентом. В некоторых странах этот круг родственников может быть расширен и, например, включать всех детей, родителей или прародителей, родителей супруги, братьев, сестер, приемных братьев и сестер клиента.

#### *Гонорары*

8.7. Если чек с авансом гонорара от клиента составляет большую часть полной суммы оплаты услуг аудитора, то при внимательном рассмотрении сразу же станет видна зависимость аудитора от клиента, и могут возникнуть сомнения по поводу его независимости.

#### *Комментарий.*

Желательно, чтобы страны-участницы МФБ описали правила или опубликовали основные мероприятия по данному вопросу. Абсолютно очевидно, что эти правила и мероприятия должны соответствовать экономическим условиям каждой страны и степени развития аудиторской деятельности.

Невозможно точно определить, какой должна быть часть общей суммы, получаемой от клиента в качестве аванса, чтобы она считалась неприемлемой. Однако, если такой гонорар является единственной или важной частью общей суммы, аудитор должен решить, не страдает ли при этом его независимость. Подобная ситуация может возникнуть и в том случае, если клиент в течение длительного времени не выплачивает гонорар аудиторам, особенно, если самая существенная часть не выплачивается перед оформлением отчета.

#### *Гонорары с условиями*

8.8. В соответствии с пунктом 8.9 аудиторские услуги не должны оказываться клиенту в том случае, если он будет выплачивать гонорар по полученным результатам или, другими словами, если оплата аудита будет зависеть от результатов услуг. Некоторые послабления могут иметь место для новых аудиторских фирм и для фирм, которые планируют приостановить свою деятельность. Исключения могут быть сделаны для филиала, который работает исключительно на одного клиента или группу фирм. Например, это могло бы быть в случае, когда филиал самостоятельно проводит аудит у клиента, и эта работа составляет главную и наибольшую часть его услуг в области аудита. Но в этих обстоятельствах работа филиала должна контролироваться аудитором из головного офиса.

#### *Комментарий.*

Гонорары не должны находиться в зависимости от чего-либо, если только это не предписано судом или законодательством. Гонорары, выплачиваемые в виде процентов или на аналогичной основе, должны рассматриваться как гонорары с условием.

8.9. В тех странах, где зависимость гонораров от конечного результата разрешена законодательно, использование этой нормы должно относиться только к тем лицам, кому не требуется независимость как принцип их деятельности.

#### *Товары и услуги*

8.10. Получение товаров или услуг от клиента может повлиять на независимость аудитора. Чрезмерное гостеприимство таит в себе ту же опасность.

#### *Комментарий.*

Аудиторы, их жены и дети-иждивенцы не должны принимать от клиента товары или услуги, если их стоимость существенно ниже, чем для других лиц. Гостеприимство и подарки, не соответствующие стандартам социальной жизни, принимать не следует.

#### *Владение капиталом*

8.11. В идеальной ситуации капитал аудиторской организации принадлежит аудиторам. Однако владение капиталом может быть разрешено и другим лицам при условии, что большинство обладателей как капитала, так и прав решающего голоса являются аудиторам.

#### *Комментарий.*

Принципиально то, что весь капитал аудиторской деятельности должен принадлежать аудиторам. Если часть капитала или вся сумма принадлежат другим лицам, то они смогут оказывать давление на аудиторов при выполнении ими профессиональных услуг. Подобная ситуация складывается, если основным источником финансирования аудиторской деятельности являются поступления от сторонних лиц, что может привести к отклонению от правила о принадлежности капитала.

В некоторых странах разрешено законом создавать аудиторские фирмы без ограничений по принадлежности капитала и прав решающего голоса. Во всех случаях законодательно или нормативами этических требований должны быть созданы гарантии бесконфликтных ситуаций по вопросам независимости аудиторов. Члены национального отделения МФБ должны убедить правительство, что в интересах общества законодательство должно обеспечить аудиторам право владения большинством долей капитала и решающих голосов.

#### *Бывшие партнеры*

8.12. Аудитор может уйти от дел в результате отставки, прекращения деятельности, выхода на пенсию или продажи фирмы. Такой аудитор может время от времени привлекаться для работы с клиентом, где он раньше работал, выполнять аудит или другие аудиторские услуги.

Суммы, положенные бывшему партнеру за его временную работу, и текущие пенсионные суммы должны выплачиваться в установленные дни и в определенных размерах.

Бывший партнер не может участвовать в делах фирмы независимо от того, оплачивается это или нет.

#### *Судебный процесс или его возможность*

8.13. Судебное разбирательство, в которое вовлечены аудитор и клиент, может служить основанием для предположения, что нормальные отношения с клиентом нарушены, а независимость и объективность аудитора поколеблены.

#### *Комментарий.*

Если клиент или другая заинтересованная сторона открывает судебный процесс против аудитора или аудитор начинает судебное разбирательство по подозрению в обмане или сокрытии фактов клиентом, это может рассматриваться как нарушение независимости и объективности аудитора. Это может также оказать влияние на беспристрастность мнения о финансовых отчетах компании. В то же время угроза судебному разбирательству может способствовать предоставлению аудитору необходимой информации руководством компании,

Не представляется возможным точно указать, с какого момента аудитору нецелесообразно продолжать работу над отчетом. Однако он должен внимательно анализировать обстоятельства, связанные с судебным разбирательством.

## 9. ГОНОРАРЫ И КОМИССИОННЫЕ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ

9.1. Аудитор, оказывающий услуги клиенту, обязан вести дело честно и объективно, в соответствии с действующими стандартами. Для этого он использует все свои знания и опыт, полученные в результате образования и практической деятельности. За оказываемые услуги аудитору положено вознаграждение.

#### *Профессиональные гонорары*

9.2. Профессиональные гонорары должны точно соответствовать размерам услуг, оказанных клиенту, с учетом:

- знания и опыта, потребовавшихся для оказания услуг;
- степени подготовки и опыта лиц, привлеченных к оказанию услуг;
- времени, затраченного каждым лицом на оказание профессиональных услуг;
- степени ответственности за оказание услуг.

9.3. Профессиональные гонорары рассчитываются на основе установленных расценок за час и день работы для каждого лица, привлекаемого к оказанию аудиторских услуг. Расценки должны основываться на предположении о том, что организация и проведение оказываемых клиенту услуг хорошо спланированы. Они должны учитывать факторы, перечисленные в пункте 9.2, а также правовые, социальные и экономические условия каждой страны. Аудитор должен сам определять соответствующие расценки.

9.4. Аудитор не должен заранее объявлять о расценках за оказываемые услуги.

9.5. При оказании услуг клиенту аудитору может быть необходимо и выгодно предлагать подготовленную оплату, которая будет учитывать все моменты, перечисленные в пунктах 9.2-9.4.



9.6. Оплата может быть изменена по сравнению с действующей, если расчет проводился в соответствии с пунктами 9.2-9.4.

9.7. Как сказано в пункте 8.В, услуги не должны предлагаться или оказываться клиенту, если гонорар не будет выплачиваться до получения реальных результатов или если гонорар будет выплачен пропорционально полученным результатам.

*Комментарий.*

Гонорары не считаются зависимыми от результатов аудита, если они установлены судом или законодательством.

Гонорары за аудиторские услуги, устанавливаемые на процентной или аналогичной основе, если только это не разрешено законом или уставом организации, считаются зависимыми от результатов аудита.

9.8. Карманные расходы, и в частности транспортные, непосредственно связанные с оказанием услуг клиенту, обычно оплачиваются клиентом в дополнение к основному гонорару.

9.9. В интересах и клиента, и аудитора заранее оговорить, а лучше письменно закрепить условия начисления гонорара и других выплат перед началом работ по оказанию услуг во избежание недоразумений.

*Комиссионные вознаграждения*

9.10. Получение аудитором комиссионных вознаграждений может повлиять на его объективность и независимость. Аудитор не должен выплачивать комиссионные для приобретения клиента или принимать комиссионные за передачу клиента третьей стороне. Аудитор не должен также получать комиссионные за предоставление кому-либо услуг третьей стороны.

9.11. Выплата или получение вознаграждений между аудиторами без оказания услуг рассматривается как получение или выплата комиссионных (см. пункт 9.10).

9.12. Аудитор может принимать участие в приобретении полного или частичного права на работу с клиентами какой-либо аудиторской фирмы и это может быть связано с денежными выплатами конкретным лицам, имевшим отношение к деятельности фирмы, или их преемникам или наследникам. Такие выплаты не рассматриваются как комиссионные, указанные в пункте 9.10.

9.13. В странах, где выплата или получение комиссионных разрешены законодательно или уставом организации, необходимо, чтобы при этом не требовался принцип независимости аудитора.

## 10. ДЕЙСТВИЯ, НЕ СОВМЕСТИМЫЕ С АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ

10.1. Аудитор не должен одновременно с основной работой заниматься деятельностью, которая влияет или может повлиять на его честность, объективность и независимость или на репутацию профессии в целом, и поэтому не совместима с оказанием аудиторских услуг.

10.2. Выполнение двух или более профессиональных заданий одновременно не может влиять на честность, объективность и независимость аудитора.

10.3. Занятие какой-либо деятельностью, запрещенной практикующим аудиторами, одновременно с выполнением аудиторских услуг нарушает этические принципы профессии аудитора и должно рассматриваться как несовместимое с практикой аудиторской деятельности.

## 11. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА КЛИЕНТА

11.1. В некоторых странах аудиторами законодательно не разрешается хранить денежные средства клиентов; в других странах наоборот - это обязанность аудиторов. В любом случае аудитор не должен хранить денежные средства клиента, если есть опасения, что они получены незаконным путем или будут вложены в незаконную деятельность.

11.2. Аудитор, которому доверены деньги другого лица, должен:

а) хранить эти деньги отдельно от своих денег и денег фирмы;

б) использовать эти деньги только в тех целях, для которых они предназначены;

в) быть готовым в любое время отчитаться об этих деньгах перед любым лицом, имеющим право такой проверки.

11.3. Аудитор, хранящий деньги клиента, должен открыть один или несколько банковских счетов. Может быть открыт общий счет, на который могут заноситься деньги ряда клиентов.

11.4. Денежные средства клиентов, полученные аудитором, должны быть положены на депозитный счет клиента без всяких задержек или, если это документы о праве собственности, тщательно оберегаться от незаконного использования.

11.5. Деньги могут быть сняты со счета только по указанию клиента.

11.6. Из денег клиента аудитор может забирать сумму, причитающуюся к оплате, если сумма и порядок ее получения были оговорены заранее.

11.7. Размеры выплат не должны превышать сумм, имеющихся в наличии на счете клиента.

11.8. Когда существует вероятность, что деньги будут оставаться на счете клиента в течение длительного времени, аудитор, по согласованию с клиентом, должен положить эти деньги на более выгодный счет.

11.9. Вся прибыль, полученная от денег клиента, должна быть положена на счет клиента.

11.10. Аудитор должен вести книги учета таких счетов, что поможет ему в любое время иметь четкую картину о деньгах всех клиентов и каждого клиента в отдельности. Хотя бы один раз в год аудитор должен предоставлять клиенту отчет.

## 12. ОТНОШЕНИЯ С ДРУГИМИ АУДИТОРАМИ

### *Отношения с другими аудиторами, дополнительно привлекаемыми к оказанию услуг*

12.1. Развитие деловых отношений часто может вызвать образование филиалов или дочерних компаний в местах, не охваченных деятельностью данного аудитора. В этом случае, по согласованию с клиентом, он может обратиться к местному аудиторю с просьбой выполнить необходимые аудиторские услуги.

12.2. Передача дела другому аудиторю может возникнуть и в сфере специальных услуг. Спектр услуг, оказываемых аудиторами, продолжает расширяться, разнообразие общественной деятельности часто требует специальных знаний. Поскольку для любого аудитора нецелесообразно быть специалистом во всех областях финансов, кредита и налогообложения, некоторые аудиторы предпочитают не развивать в своей деятельности весь спектр услуг.

12.3. Аудиторы должны оказывать только те услуги, которые соответствуют их профессиональной компетенции. Поэтому и в интересах профессии аудитора и в интересах клиента необходимо поощрять обращение к экспертам.

12.4. Аудитор, не обладающий требуемыми знаниями в конкретной области, имеет право передать своего клиента другому аудиторю. Если же он этого не сделает, боясь потерять клиента, то как результат, клиент не получит выгод от аудита, которые ему положены.

12.5. Желания клиента должны быть определяющими при выборе экспертов. Соответственно аудитор не должен ограничивать свободу клиента в выборе эксперта и должен поощрять клиента поступать именно так.

12.6. Поиск экспертов или специалистов для оказания необходимых услуг может осуществляться:

а) клиентом:

после предварительных бесед и консультаций с аудитором;

по специальной просьбе или рекомендации аудитора;

без обращения к аудиторю;

б) аудитором с соблюдением конфиденциальности.

12.7. Когда к аудиторю обращаются с просьбой оказать услуги или дать совет, необходимо знать, имеет ли уже будущий клиент аудитора или нет. В случае, если аудитор существует и продолжает выполнять профессиональные услуги, необходимо следовать указаниям пунктов 12.8-12.13. Если согласие на оказание услуг закончится отстранением другого аудитора, то необходимо выполнить процедуры, указанные в пунктах 12.14-12.26.

12.8. Местный аудитор должен ограничивать услуги специальным заданием, полученным от аудитора сторонней фирмы или от клиента, если только самим клиентом не была высказана дополнительная просьба. Местный аудитор обязан поддерживать отношения аудитора и его клиента и не высказывать критики в отношении услуг, оказываемых аудитором, не сообщив предварительно всей необходимой информации.

12.9. Местный аудитор, принимающий задание от клиента, которое абсолютно ясно из работы, проделанной его аудитором, или из документов, пересланных аудитором, или от самого клиента, должен рассматривать его как отдельную просьбу на оказание профессиональной услуги. Перед тем как дать согласие на такое задание, местный аудитор должен известить клиента о своей обязанности проинформировать его аудитора и сделать это незамедлительно, желательно в письменной форме, где он должен описать просьбу клиента и ее общий характер.

12.10. Клиент может не захотеть, чтобы информировали аудитора. В этом случае местный аудитор должен принять решение о состоятельности доводов клиента. При отсутствии особых обстоятельств простое нежелание клиента контакта двух аудиторов не является уважительной причиной.

12.11. Местный аудитор должен:

а) следовать инструкциям, полученным от основного аудитора или клиента (если они не противоречат законодательству и нормативным требованиям);

б) обеспечить, насколько это возможно практически, своевременное информирование основного аудитора об аудиторских услугах, оказываемых им клиенту.

12.12. Если данному клиенту аудиторские услуги оказывают два или более основных аудиторов, целесообразно информировать только одного из них, непосредственно связанного с выполнением данной специальной услуги.

12.13. Основной аудитор в дополнение к инструкциям по переданному делу, должен поддерживать контакт с местным аудитором и взаимодействовать с ним по всем просьбам о сотрудничестве.

#### *Замена аудитора*

12.14. Владельцы предприятия имеют необсуждаемое право на выбор аудиторов или их замену по своему желанию.

12.15. Аудитор, которого приглашают вместо другого аудитора, должен убедиться, что не существует профессиональных причин для отказа от приглашения. Без общения с аудитором сделать это просто невозможно. Без специального указания клиента действующий аудитор не должен проявлять инициативы в передаче информации о делах клиента.

12.16. Общение действующего и приглашенного аудиторов поможет последнему понять, что условия, в которых происходит смена назначения, позволяют дать согласие на дальнейшее ведение дел клиента. Общение поможет также сохранить взаимопонимание и добрые отношения, которые должны быть между профессиональными аудиторами.

12.17. Рамки, в пределах которых действующий аудитор может обсуждать дела клиента с приглашенным аудитором, зависят от:

а) разрешения клиента

б) законных или этических требований, принятых в данной стране о таком раскрытии информации.

12.18. Приглашенный аудитор должен принимать дело с соблюдением полной конфиденциальности и с должным вниманием относиться к любой информации, предоставленной бывшим аудитором.

12.19. Например, информация, полученная от бывшего аудитора, может доказывать, что причины, приведенные клиентом для смены аудитора, не соответствуют действительности. Может оказаться, что предложение о замене аудитора было сделано из-за того, что он твердо стоял на своей позиции и точно выполнял свои профессиональные обязанности, несмотря на противостояние и различные уловки, в связи с чем у него возникли серьезные разногласия с клиентом.

12.20. Поэтому общение между аудиторами служит:

а) защите аудитора от принятия предложения на работу в условиях, когда не известны все факты, имеющие отношение к делу;

б) защите владельцев предприятия, которые могут быть не в полной мере информированы об обстоятельствах, вызвавших замену аудитора;

в) защите интересов действующего аудитора, когда предложение о его замене исходит по причине его добросовестного выполнения своих обязанностей.

12.21. Аудитор перед тем, как дать согласие на приглашение вместо отстраняемого аудитора, должен:

а) убедиться, предупредил ли клиент действующего аудитора о предстоящей замене и дал ли разрешение, желательно в письменном виде, обсуждать с приглашенным аудитором его дела;

б) запросить у клиента разрешение на переговоры с действующим аудитором; если такое разрешение не дано, приглашенный аудитор должен отказаться от предложения в том случае, если отсутствуют исключительные обстоятельства, которые хорошо известны, или когда необходимые факты следует получить другим путем;

в) при получении разрешения на переговоры с действующим аудитором желательно получить от него в письменной форме:

информацию о профессиональных причинах, которые необходимо знать до принятия решения о согласии или несогласии, если таковые имеются;

все детали, необходимые для принятия решения.

12.22. Действующий аудитор, получив запрос, описанный в пункте 12.21 "в" должен:

а) ответить, желательно в письменной форме, существуют ли профессиональные причины для того, чтобы приглашенный аудитор не принимал предложения;

б) убедиться в получении от клиента разрешения на передачу информации приглашаемому аудитору;

в) при получении такого разрешения клиента передать всю необходимую информацию приглашенному аудитору, чтобы он смог принять решение, и открыто обсудить с ним все проблемы этого назначения.

12.23. Если приглашенный аудитор в течение приемлемого времени не получит ответа от действующего аудитора и ему неизвестно ни о каких особых обстоятельствах по факту передачи дела, он должен найти возможность переговорить с действующим аудитором иным способом. Если и это не даст возможность получить удовлетворительный ответ, приглашенный аудитор должен направить письмо клиенту, что у него нет причин не принимать назначения.

12.24. Тот факт, что действующему аудитору должен быть начислен гонорар за работу, для выполнения которой приглашается аудитор, не может быть причиной его отказа от предложения.

12.25. Действующий аудитор должен переслать приглашенному аудитору все документы клиента и объяснить ему порядок их хранения, если только он не имеет законного основания удерживать их у себя.

12.26. Некоторые организации в соответствии с требованиями законодательства, или по другим причинам, проводят конкурс на замещение действующего аудитора. Аудитор в ответ на поступившее приглашение должен, предварительно проконсультировавшись с действующим аудитором, сделать официальное заявление на конкурсе о том, что в случае произведенного замещения не возникнет причин, по которым данное назначение станет невозможным. В случае победы на конкурсе приглашенному аудитору следует принять дела у действующего аудитора.

### 13. РЕКЛАМА УСЛУГ

13.1. Независимо от того, разрешена в стране реклама аудиторов или нет, решение в каждом конкретном случае принимается членами МФБ в зависимости от законодательных, социальных и экономических условий страны.

13.2. Если есть разрешение, то реклама должна быть направлена на распространение информации, быть прямой, честной и выдержанной в хорошем вкусе. Предложения или запугивания недопустимы.

13.3. В рекламе недопустима информация:

- а) содержащая неправильные или незаконные ожидания хороших результатов;
- б) имеющая возможность оказать давление на суд, трибунал, регулирующее агентство или подобный орган;
- в) содержащая безосновательные самовосхваляющие заявления;
- г) проводящая сравнение с другими аудиторами;
- д) содержащая рекомендательные и подтверждающие письма;
- е) содержащая сведения, которые могут раскрыть данные клиента, либо сообщить о нем необъективную информацию;
- ж) содержащая необоснованные претензии быть экспертом или специалистом в какой-либо определенной области.

13.4. Аудитор в стране, где реклама разрешена, не должен стремиться получить преимущество, публикуя рекламу в газетах и журналах, издаваемых в странах, где реклама запрещена. Аудитор в стране, где реклама запрещена, не должен публиковать свою рекламу в странах, где реклама разрешена.

13.5. В ситуациях, когда аудитор в своей деятельности нарушает пункт 13.4, должна состояться встреча между членом МФБ страны, где происходит нарушение, и членом МФБ страны проживания аудитора, чтобы поставить такого аудитора в известность о его нарушениях.

#### *Информация об аудите в условиях отсутствия рекламы*

13.6. Если реклама в стране не разрешена, информация об аудите возможна при условии, если:

- а) целью является правдивое и объективное информирование заинтересованных лиц и организаций;
- б) информация выдержана в хорошем вкусе;
- в) профессионально достоверна;
- г) избегает частых повторений или незаслуженного восхваления аудитора.

13.7. Приведенные ниже примеры иллюстрируют условия, при которых публикация, связанная с аудитом, допустима.

*Набор штата сотрудников*

Сообщение о наличии свободных рабочих мест можно сообщать через те же средства информации, в каких обычно дается объявление о вакансиях. Описание при этом одной-двух деталей по услугам, оказываемым аудитором, допустимо, но оно не должно содержать информации о возможных продвижениях по службе. В нем не должно быть упоминаний о том, что предлагаемые услуги лучше, чем оказываемые другими организациями.

В публикациях, предназначенных специально для информирования выпускников школ и других учебных заведений о возможности карьеры по данной профессии, оказываемые населению услуги могут быть описаны в деловом стиле.

Допустимо расширять информацию больше, чем положено, в разделах газет, посвященных наличию вакансий, однако не настолько, чтобы потенциальный клиент мог использовать эту газету для выбора советника по аудиту.

#### *Публикации по поручению клиента*

От имени клиента аудитор может давать публикации, в основном касающиеся трудоустройства. Однако при этом акцент публикации должен быть поставлен на достижение целей клиента.

#### *Брошюры и справочники фирмы*

Аудитор может издавать для клиентов или по запросу лица, не являющегося клиентом:

- а) обоснованный и объективно составленный отчет об оказанных услугах;
- б) справочники с именами партнеров, адресами офисов и именами и адресами аудиторских фирм.

#### *Фирменные знаки и визитные карточки*

Фирменные знаки аудитора должны соответствовать профессиональному стандарту и соответствовать правилам члена организации в вопросах обозначения имен партнеров, руководящих работников и других лиц, имеющих отношение к работе аудитора, в использовании официальных обозначений, знаков, названий городов, стран, логотипов и т.п. Использование в обозначениях услуг, носящих особый характер, не разрешается. Подобные требования относятся и к визитным карточкам.

#### *Объявление через газету*

Для информации об открытии новой аудиторской фирмы или частной практики, об изменениях в структуре партнерства или о любых изменениях реквизитов могут быть использованы местные газеты и журналы.

Эта информация должна содержать только чистую констатацию фактов и заботу о людях, проживающих в районе издания газеты или журнала.

#### *Включение имени аудитора в документы, издаваемые клиентом*

Когда клиент предлагает опубликовать отчет аудитора для информирования лиц, имеющих деловые отношения с клиентом, или в связи с организацией нового делового союза аудиторов, необходимо принимать соответствующие меры для того, чтобы документ, в котором будет опубликован отчет, не был способен ввести публику в заблуждение о характере и смысле доклада. В этих условиях аудитор должен посоветовать клиенту, что перед публикацией документа он должен дать разрешение на публикацию.

## ОТКРЫТОЕ ПИСЬМО

Руководителю Государственной налоговой службы Российской Федерации В.ГУСЕВУ  
Руководителю Департамента налоговой полиции Российской Федерации С. АЛМАЗОВУ  
Министру финансов Российской Федерации В. ПАНСКОВУ

Методологический совет по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации, Консультативный совет при Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, Ассоциация бухгалтеров и аудиторов, редакционная коллегия журнала "Бухгалтерский, учет" как организации, объединяющие в своем составе высококвалифицированных научных и практических работников по бухгалтерскому учету и аудиту и отражающие их профессиональные интересы, в ходе обсуждения первоочередных задач по совершенствованию бухгалтерского учета, подготовке специалистов и повышению роли бухгалтеров в экономике приняли решение довести до вашего сведения тревогу учетной общественности, связанную с ненормальной обстановкой, сложившейся во взаимоотношениях бухгалтерских работников и сотрудников налоговых инспекций и налоговой полиции.

**Ненормальная обстановка, по нашему мнению, сложилась по следующим причинам:**

работники налоговых инспекций и налоговой полиции часто **вольно толкуют** понятия "**отсутствие учета прибыли (дохода)**" и "**ведение учета с нарушением установленного порядка**";

во многих случаях **расширительно применяется** законодательство о налогообложении: так, нормы, связанные с занижением налога на прибыль, **безосновательно распространяются на другие налоги** (на добавленную стоимость и другие). В результате применяются штрафные санкции, многократно превышающие сумму выручки от реализации;

**законодательная и нормативная база по налогам усложнена**, что приводит к допущению ошибок как со стороны бухгалтеров предприятий, так и со стороны работников налоговых инспекций и налоговой полиции. Однако за допущенные ошибки работники бухгалтерий несут ответственность перед налоговыми органами, а сотрудники налоговых органов за аналогичные ошибки освобождены от всякой ответственности перед предприятиями и организациями;

до предприятий и организаций **не доводятся нормативные документы** по налогообложению и бухгалтерскому учету, а налоговые органы, имеющие централизованное обеспечение этими документами, отказываются давать необходимые разъяснения или консультировать бухгалтеров. Из-за отсутствия нормальной системы обеспечения необходимыми документами возникает большое количество ошибок, которые квалифицируются налоговыми органами как преднамеренное нарушение законодательства, и как следствие к налогоплательщикам применяются санкции;

финансовые **санкции налагаются только на бухгалтеров**, в то время как по действующим положениям ответственность за организацию бухгалтерского учета и исчисление налоговых платежей возложена на руководителей предприятий и организаций;

в соответствии с действующим законодательством методологическим органом по бухгалтерскому учету и отчетности является Министерство финансов Российской Федерации и его указания обязательны для всех. На практике **местные налоговые органы издают указания** по отражению на счетах бухгалтерского учета отдельных хозяйственных операций, которые противоречат действующим основным принципам и правилам бухгалтерского учета. В ходе проверок налоговые органы в угоду фискальным интересам заставляют предприятия и организации вносить исправления в правильные записи по отражению хозяйственных операций в бухгалтерском учете; по своему усмотрению требуют от бюджетных учреждений разного рода справки и сведения, не предусмотренную соответствующими положениями отчетность.

Сложившееся положение, когда бухгалтеры и аудиторы не в состоянии своевременно освоить **частые изменения** в системе налогообложения, а сотрудники налоговых инспекций и налоговой полиции квалифицированно изучить методологию бухгалтерского учета, приводит к тому, что по большинству актов, составляемых по результатам проверок, возникают разногласия. Из практики работы арбитражных судов известно, что во многих случаях оказываются неправы именно налоговые органы.

В целях установления добросовестных партнерских отношений между бухгалтерскими службами предприятий (организаций) и налоговыми службами считаем необходимым провести следующие **мероприятия**:

просить Государственную налоговую службу Российской Федерации подготовить и по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации, ассоциациями бухгалтеров и аудиторов издать **четкие указания, при каких условиях и обстоятельствах считать**

**бухгалтерский учет запущенным, что означает ведение учета с нарушением установленного порядка**, чтобы избежать недоразумений между налогоплательщиками и налоговыми органами;

Министерству финансов Российской Федерации как единому государственному органу, на который возложено методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью, осуществлять работу по **созданию соответствующих подразделений методологии бухгалтерского учета и отчетности в республиканских, краевых, областных и городских финансовых органах** с целью методического руководства учетом на соответствующей территории. Эти подразделения, несомненно, будут оказывать помощь как налогоплательщикам, так и налоговым органам;

вменить в **обязанность местным налоговым службам консультационное обслуживание налогоплательщиков по вопросам налогообложения**, что повысит квалификационный уровень бухгалтеров и работников налоговых служб и усилит ответственность последних перед налогоплательщиками;

учитывая установленную законодательством обязательность доведения принятых центральными органами нормативных документов до заинтересованных лиц (предприятий, организаций и учреждений), предложить Министерству финансов Российской Федерации и Государственной налоговой службе **организовать доведение принятых ими нормативных документов до предприятий, организаций** в таком порядке:

Министерство финансов - через местные финансовые органы,

Государственная налоговая служба Российской Федерации - через местные налоговые органы.

Разрешить местным финансовым и налоговым органам проводить эту работу на коммерческой основе;

**запретить местным налоговым органам давать указания налогоплательщикам** о порядке отражения отдельных хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, так как это относится к функции органов системы Министерства финансов, и требовать не установленную отчетность или иные сведения.

Участники открытого письма **надеются**, что руководители государственных органов, к которым они обращаются, найдут приемлемую форму обсуждения данных предложений для **принятия необходимых мер**.

Публикуя это открытое письмо, мы выражаем надежду, что руководители государственных органов, представители бухгалтерской профессии и аудиторские организации выскажут свое мнение по затронутым вопросам.

*Председатель Методологического совета  
по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов  
Российской Федерации А.БАКАЕВ.*

*Председатель Консультационного совета  
при Комиссии по аудиторской деятельности  
при Президенте Российской Федерации В.ПАЛИЙ.  
Президент Ассоциации бухгалтеров и аудиторов России В. ВИДЯПИН.  
Президент Ассоциации бухгалтеров и аудиторов СНГ А ШЕРЕМЕТ.  
Главный редактор журнала "Бухгалтерский учет" Н. ВРУБЯЕВСКИЙ.*