

Методические рекомендации

**По применению ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности,
составленной по специальным правилам»**

Содержание

1. Общие положения.....	3
1.1. Цель и сфера применения настоящих рекомендаций	3
2. Основные понятия и определения, используемые в настоящем стандарте.....	3
3. Независимость и этические требования.....	3
3.1. Независимость.....	3
3.2. Этические требования.....	4
4. Особенности принятия на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества... 4	4
5. Проведение аудита по существу.....	5
6. Противодействие коррупции.....	6
7. Заключение по результатам аудита	6
Приложение 1.....	8
Приложение 2.....	9

1. Общие положения.

1.1. Цель и сфера применения настоящих рекомендаций

1.1. Настоящие рекомендации определяют порядок применения в практической деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам».

1.2. Применение настоящих рекомендаций не носит обязательный характер для членов СРО НП Аудиторская Палата России. Применение их в практической деятельности является добровольным. Возможно их частичное применение. Аудиторы на основе настоящих рекомендаций, могут разрабатывать внутрифирменные стандарты, расширяющие и дополняющие настоящие рекомендации, при условии их не противоречия Федеральному стандарту.

1.3. Настоящие рекомендации не являются основой для выводов при проведении внешнего контроля качества (далее по тексту – ВКК) аудиторов и аудиторских организаций, и могут использоваться в ходе ВКК как возможные процедуры и документы.

1.4. Настоящие рекомендации применяются при проведении аудита отчетности, составленной по специальным правилам, а именно:

- отчетности, составленной по правилам налогового учета;
- бухгалтерской (финансовой) отчетности по формам, установленным Приказом 66н от 02.07.2010г, при составлении ее с использованием кассового метода;
- отчетности, в том числе составленной по формам, отличающимся от форм, установленных Приказом от 02.07.2010 г. №66н, содержащей финансовую информацию, формируемую по правилам, установленным уполномоченными органами (например, саморегулируемыми организациями и т.п. отчетность);
- отчетности, в том числе составленной по формам, отличающимся от форм, установленных Приказом от 02.07.2010 г. №66н, составленной по специальным правилам, обусловленным требованиями договора (например, кредитного договора, договора на выплату роялти, условиями облигационного займа или гранта и т.д.);
- другой аналогичной отчетности, предназначенной для удовлетворения информационных групп пользователей.

1.5. Данный стандарт не распространяется на консолидированную отчетность.

Аудиторское заключение по итогам проверки консолидированной отчетности формулируется по правилам, установленным ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении».

2. Основные понятия и определения, используемые в настоящем стандарте

2.1. **СРО НП АПР** – саморегулируемое объединение Некоммерческое партнерство Аудиторская палата России.

2.2 **Аудиторы** – аудиторские компании, индивидуальные аудиторы, аттестованные аудиторы, члены СРО НП АПР.

2.3 **Отчетность** - отчетность, подготовленная в соответствии с требованиями Закона «О бухгалтерском учете» (от 21.11.1996 г. №129-ФЗ до 2013 г. и от 6.12.2011 г. №402-ФЗ после 01.01.2013 г.), Российских стандартов бухгалтерской (финансовой) отчетности, и иная аналогичная отчетность, составляемая на основании иных Федеральных законов, а также нормативных актов органов власти (например, Центрального Банка РФ, ФСФР РФ, Минфина РФ).

3. Независимость и этические требования.

3.1. Независимость.

3.1.1. Аудиторы, при проведении аудита отчетности, подготовленной по специальным правилам, должны соблюдать «Правила соблюдения независимости аудиторами и аудиторскими организациями при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности», одобренными решением Совета НП «АПР» от 03.04.2009 г. (Протокол № 48) (далее по тексту – Правила).

3.1.2. Аудиторы при принятии решения о заключении договора на проведение аудита отчетности, составленной по специальным правилам, заполняют и подписывают «Подтверждение независимости» в отношении аудируемого лица (хозяйствующего субъекта), образец которого приведен в Приложениях к Правилам: в Приложении 1 для юридического лица, в Приложении 2 для физического лица.

В случае обнаружения обстоятельств, влияющих на независимость работника в отношении аудируемого лица, руководитель аудиторской компании принимает решение о снижении влияния или о замене работника для проведения аудиторской проверки.

3.2. Этические требования.

3.2.1. Аудиторы обязаны придерживаться принципов профессиональной этики, установленных Кодексом этики аудиторов России.

3.2.2. Аудиторам работникам следует соблюдать правила профессионального поведения, чтобы исключить нанесение ущерба личной репутации, репутации аудиторской компании, и репутации СРО НП АПР.

3.2.3. Аудиторы имеют возможность ознакомиться с Кодексом этики аудиторов России на сайте Аудиторской Палаты России (http://new.aprussia.ru/docs/2007/kodeks_new.doc).

Аудиторы должны установить лицо, ответственное за осуществление контроля за ознакомлением новых работников с Кодексом этики Аудиторов.

3.2.4. В случае возникновения этических конфликтов Аудиторы должны действовать в соответствии с требованиями части «Разрешение этических конфликтов» разд. 1 Кодекса этики аудиторов России.

4. Особенности принятия на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества.

4.1. При решении о принятии на обслуживание нового клиента, либо решении о продолжении сотрудничества, аудитору следует руководствоваться подходами и принципами, установленными в имеющихся у аудиторов внутрифирменных стандартах и положениях, с учетом следующих особенностей:

- Аудитору необходимо рассмотреть взаимосвязь между отчетностью, подготовленной по стандартам РСБУ и отчетностью, подготовленной по специальным правилам;
- Получить у потенциального клиента информацию о наличии специального порядка, а также принципов и правил, имеющихся у потенциального клиента для составления отчетности по специальным правилам;
- Получить у третьих сторон информацию, относящуюся к потенциальному клиенту, его руководству и основным руководителям, и влияющей на оценку предполагаемого аудируемого лица;
- Проанализировать результаты аудиторской проверки отчетности, подготовленной по стандартам РСБУ;
- Рассмотреть обстоятельства, которые могут послужить причиной того, что аудитор отнесет данное аудиторское задание к разряду требующих специального внимания или сопряженных с необычными рисками;
- Установить факт того, что заключение договора с потенциальным клиентом не будет нарушать кодекс профессиональной этики аудиторов.

4.2. Решение о принятии нового клиента принимается и утверждается генеральным директором, возможна предварительная процедура обсуждения со специалистами аудитора (следует установить четкий порядок проведения такого обсуждения во внутрифирменном стандарте аудитора).

4.3 Аудитор должен убедиться, что формулировка задания понимается однозначно и одинаково и потенциальным клиентом и аудитором, и не позволяет в последующем трактоваться иначе, чем до заключения договора. В случае, если у аудитора возникают сомнения в однозначности сформулированного задания, он должен обратиться с письменным запросом к потенциальному клиенту с целью уточнить формулировку задания. Если в ходе переговоров одинакового и однозначного понимания задания достичь не удалось, аудитору следует отказаться от выполнения задания.

При достижении понимания задания, оно должно быть зафиксировано в договоре на проведение аудиторской проверки в однозначной трактовке.

4.4. Аудитору следует убедиться, что клиент однозначно понимает и формулирует:

- Цель составления отчетности по особым правилам;
- Круг пользователей такой отчетности;
- Принципы и порядок составления такой отчетности;
- Схожесть и отличия отчетности, составленной по специальным правилам, с отчетностью, составленной по РСБУ.

В случае, если у клиента отсутствуют сформулированные принципы для составления отчетности по специальным правилам, аудитор должен (последовательно):

1. Обратиться к клиенту с запросом об изложении в письменном виде основных принципов составления отчетности (образец запроса в Приложении 1)
2. Обратиться с требованием предоставить организационно-распорядительный документ, устанавливающий принципы составления отчетности по специальным правилам;
3. Отказаться от выполнения задания.

4.5 Аудитору целесообразно включить в договор информацию о том, что искажения или неточности в составленной отчетности из-за не предоставления или сокрытия информации освобождают аудитора от ответственности за качество услуг.

5. Проведение аудита по существу.

5.1. При проведении аудита по существу, аудитору необходимо убедиться, что:

а) специальные правила составления отчетности, принятые аудируемым лицом не противоречат установленным правилам составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) специальные правила составления отчетности, установленные аудируемым лицом, являются уместными в условиях поставленных целей ее составления. Ключевым фактором, определяющим уместность специальных правил составления отчетности, является потребность предполагаемых пользователей в финансовой информации;

в) в случае, если аудитор устанавливает наличие противоречия между правилами, установленными аудируемым лицом, и правилами, в действующих установленных правилах составления такой отчетности, он должен определить, раскрыто ли это противоречие в отчетности, составленной по специальным правилам, должным образом.

Если аудитор убедится, что указанное противоречие раскрыто не полностью, либо установленные аудируемым лицом правила ее составления не уместны в предлагаемых условиях, аудитор должен (в зависимости от обстоятельств):

- Обратиться к аудируемому лицу с запросом на внесение необходимых изменений в отчетность;
- Модифицировать должным образом аудиторское заключение;
- Сформировать отрицательное мнение о достоверности отчетности, составленной по специальным правилам;
- Отказаться от выдачи заключения.

5.2. При планировании аудита отчетности, составленной по специальным правилам, аудитор должен установить, возникают ли какие-либо особенности применения требований конкретного стандарта. Например, в условиях конкретного задания стандарт может оказаться неприменим в целом, или какое-то требование стандарта может быть неприменимо в силу того, что оно должно выполняться при наличии определенных условий, которые могут не существовать в рамках выполняемого задания. Аудитор должен зафиксировать письменно степень применения стандартов.

5.3. При аудите отчетности, составленной по требованиям, установленным в договоре аудируемого лица с его контрагентом, аудитору необходимо убедиться в четкости формулировок этих требований. В случае возникновения сомнений, необходимо обратиться к аудируемому лицу, а также к контрагенту аудируемого лица за разъяснениями по вопросам правильности применения форм отчетности и порядка их заполнения.

Например: аудируемое лицо является получателем гранта от некоммерческой благотворительной организации. В условиях предоставления гранта установлено, что получатель должен предоставлять отчетность, подготовленную по правилам данной некоммерческой

организации. В случае возникновения сомнений, аудитору следует обратиться непосредственно к грантодателю с целью получения информации о виде и количестве требуемых форм, а также порядку их заполнения.

5.4 Аудитор должен убедиться, что отчетность, заполненная по специальным правилам, соответствует отчетности, составленной по правилам РСБУ, и отклонения связаны с особенностями правил, применяемых при ее составлении.

5.5 Аудитору необходимо получить информацию от аудитора, проводившего проверку отчетности, в случае, если такая проверка проводилась, составленной по РСБУ о наличии сомнений и информации, не отраженной в аудиторском заключении, причинах такого неотражения. Установить степень влияния данной информации на достоверность отчетности, составленной по специальным правилам.

5.6. Аудитор для проведения аудита отчетности по специальным правилам назначает группу проверки. В группу проверки включаются сотрудники, профессиональные навыки и качества которых позволяет выполнить задание с необходимым качеством. Если для аудита отдельных видов отчетности требуются дополнительные разрешения или сертификаты, то сотрудники, имеющие необходимые разрешения должны быть включены в состав аудиторской группы. Руководитель аудиторской проверки и состав аудиторской бригады утверждается приказом генерального директора или иным распорядительным документом. С момента подписания указанного документа текущий контроль за качеством выполнения задания возлагается на руководителя аудиторской проверки.

5.7. Конкретные процедуры текущего и общего контроля качества при проведении аудиторских проверок на всех ее стадиях, а также обязанности и ответственность руководителя аудиторской проверки должны быть детально прописаны аудитором во внутренних распорядительных документах аудитора.

5.8 Аудитору необходимо определить подходы к расчету уровня существенности при аудите отчетности, подготовленной по специальным правилам. При этом, если отчетность подготовлена по формам, утвержденным для отчетности по РСБУ, но с применением отличных оценок, расчет существенности может быть аналогичен тому, который компаний использует при аудите по РСБУ.

5.9. При проведении проверки аудитор обеспечивает уверенность в том, что информация, подлежащая проверке, не содержит существенных искажений.

6. Противодействие коррупции.

6.1. В ходе выполнения задания аудитор должен выполнять требования Федерального закона от 25.12.2008 г. № 273-ФЗ «О противодействии коррупции» и иных нормативно правовых актов в области противодействия коррупции. Основная цель применения требований данных нормативных актов являются действия:

а) по предупреждению коррупции, в том числе по выявлению и последующему устранению причин коррупции (профилактика коррупции);

б) по выявлению, предупреждению, пресечению, раскрытию и расследованию коррупционных правонарушений (борьба с коррупцией);

в) по минимизации и (или) ликвидации последствий коррупционных правонарушений.

6.2. Принципы и процедуры внутреннего контроля в целях противодействия коррупции установлены методическими рекомендациями по применению ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» и ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита».

7. Заключение по результатам аудита

7.1. Помимо установленного федеральным стандартом аудиторской деятельности «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» (ФСАД 1/2010), аудиторское заключение об отчетности, составленной по специальным правилам, должно содержать:

а) цель составления отчетности;

б) круг предполагаемых пользователей, либо ссылку на примечание в отчетности, содержащее такую информацию;

в) в случае, когда у руководства аудируемого лица есть альтернативный выбор в отношении специальных правил составления отчетности, описание ответственности руководства аудируемого лица за альтернативный выбор уместных в данных обстоятельствах специальных правил составления отчетности.

7.2. Аудиторское заключение должно быть составлено в письменном виде. Пример аудиторского заключения об отчетности, составленной по специальным правилам, приведен в Приложении 2. Кроме того, при составлении аудиторского заключения об отчетности, составленной по специальным правилам, аудиторы могут использовать образцы аудиторских заключений, размещенные на сайте СРО НП АПР с учетом особенностей, оговоренных в п. 7.1 настоящих рекомендаций.

7.3. К аудиторскому заключению на бумажном носителе прилагается отчетность, составленная по специальным правилам, в отношении которой выражается мнение и которая датирована и подписана аудируемым лицом. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов.

Аудиторское заключение подготавливается в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, причем аудитор и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения с прилагаемой бухгалтерской отчетностью.

7.4. Аудиторское заключение об отчетности, составленной по специальным правилам, должно включать привлекающую внимание часть, содержащую указание на то, что отчетность составлена в соответствии со специальными правилами, и, соответственно, может быть неприменима для использования в иных целях.

7.5. Аудитор может включить в аудиторское заключение указание на то, что аудиторское заключение предназначено для ограниченного круга адресатов, или ссылку на примечание в отчетности, содержащее такую информацию.

ЗАПРОС
Аудиторской группы _____

В соответствии с обращением Вашей организации на проведение аудита отчетности, составленной по специальным правилам:

_____ (указать какой отчетности и по каким правилам составленной), а также на основании п.3 Стандарта № 8, утвержденного Приказом Минфина РФ от 16.08.11г. № 99н, просим дать нам ответы на поставленные вопросы:

№ п/п	Вопрос	Ответ
1	Какова цель составления данной отчетности:	
2	Кто именно является пользователем данной отчетности (перечислить по возможности всех):	
3	В течение каких периодов составляется отчетность по этим правилам	
4	Обеспечена ли, по вашему мнению, сопоставимость данных в отчетности за 2 последовательных периода (если применимо)	
5	Приведите принципы, на основе которых составляется данная отчетность, с приложением организационно-распорядительного документа, утверждающего эти принципы.	

Руководитель аудиторской группы
 ООО «Аудиторская фирма»

ФИО

«__» _____ 200__ г.

ВОЗМОЖНЫЙ ВАРИАНТ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

XXX "XXX"

(указывается организационно-правовая форма
и наименование аудируемой организации)

ЗА 20XX ГОД

Г. XXXXX

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Акционерам (участникам, иным лицам, предусмотренным договором) XXX «XXX»

АУДИРУЕМОЕ ЛИЦО: XXX «XXX»

Место нахождения: XXXXXXXXXXXXXXXX.

Свидетельство о внесении записи в Единый государственный реестр юридических лиц о юридическом лице, зарегистрированном до 1 июля 2002 года. XXXXXXXXXXXXXXXX.

Свидетельство о государственной регистрации XXXXXXXXXXXXXXXX.

АУДИТОР: НАИМЕНОВАНИЕ (ФИО ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ)

Место нахождения: XXXXXXXXXXXXX

Свидетельство о государственной регистрации: XXXXXXXXXXXXXXXX

Членство в саморегулируемой организации аудиторов: XXXXXXXXXXXXXXXX

Регистрационный номер записи в реестре аудиторских организаций (ОРНЗ): XXXXXXXXX

Номер в реестре (для членов АПР указывается номер свидетельства): XXXXXXXXXXXXXXXX

Мы провели аудит прилагаемой отчетности организации «XXXX», состоящей из:

Отчет о целевом использовании гранта

приложений к отчету об использовании гранта и пояснительной записки.

Отчетность составлена руководством организации «XXXX» в соответствии с требованиями к ней, содержащимися в разделе "R" договора между организацией «XXXX» и организацией "ZZZ" от XXX 20XX года (далее - договор).

Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной отчетности в соответствии с требованиями к ней, содержащимися в разделе "R" договора об условиях использования гранта XXX (указать реквизиты договора), и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверном составлении отчетности по специальным правилам на основе проведенного нами аудита. Мы проводили аудит в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля.

Аудит также включал оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные основания для выражения мнения о достоверности отчета о целевом использовании гранта.

Мнение

По нашему мнению, отчетность организации «XXXX» за 20XX год составлена во всех существенных отношениях достоверно в соответствии с требованиями к отчетности, содержащимися в разделе "R" договора об условиях использования гранта XXX (указать реквизиты договора).

Основа составления отчетности и ограничение на распространение и использование

Не изменяя мнения о достоверности составления отчетности, мы обращаем внимание на информацию об основе составления отчетности, изложенную в пояснении X к отчетности. Отчетность составлена с целью отразить соблюдение аудируемым лицом требований, содержащихся в разделе "R" договора об условиях использования гранта XXX (указать реквизиты договора).

Соответственно, отчетность может быть неприменима для иных целей. Настоящее аудиторское заключение предназначено исключительно для организации «XXXX» и организации "ZZZ".

XX _____ 20XX года

Генеральный директор (директор) ХХХ "ХХХ",
квалификационный аттестат*,

_____/_____/

член (указывается наименование СРО)*, ОРНЗ, номер в реестре (для членов АПР указывается 4-значный номер свидетельства)*

или Ф.И.О, должность,
квалификационный аттестат*;

член (указывается наименование СРО)*, ОРНЗ, номер в реестре (для членов АПР указывается 4-значный номер свидетельства)*

По доверенности № ____ от «__» _____ 20XXг.*

или ФИО индивидуального предпринимателя,
квалификационный аттестат*

член (указывается наименование СРО)*, ОРНЗ*, номер в реестре* (для членов АПР указывается 4-значный номер свидетельства)

ХХ _____ 20XX года

*реквизит не является обязательным для заполнения