**Практика применения законодательства о банкротстве**

**Организация и проведение аудиторской проверки**

**К.К. Арабян, аудитор, член комитета квалификации ИПАР, доцент, кандидат экономических наук**

Отличительной особенностью аудиторской деятельности является принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Согласно Кодексу профессиональной этики аудиторов ответственность аудитора не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного клиента или аудиторской организации. На общественно значимый характер аудита, в частности, указывает Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 01.04.2003 N 4-П. Таким образом, аудит является инструментом защиты прав и законных интересов всех заинтересованных пользователей финансовой информации. В рамках достигнутого соглашения между аудитором и аудируемым лицом общественные интересы отстаиваются, прежде всего, однако существующие разницы в ожиданиях от аудита влияют не только на эффективность проверки, но и на качество ее результатов.

Сформулируем основные разницы в ожиданиях от процесса проведения аудита.

1. Разница в понимании цели и задач аудита. Со стороны аудитора распределение времени в пользу процедур, направленных на подтверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах. Со стороны аудируемого лица – приоритет в сторону получения консультации по налоговым рискам и способам минимизации возможных потерь.

2. Разница, связанная со сроками подготовки и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Сроки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности законодательно установлены, однако на практике встречаются случаи, когда к началу проведения проверки годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность еще не готова или для проверки представляются разные варианты отчетности. В этом случае аудитору приходится проводить дополнительные процедуры, направленные на получение доказательств в отношении достоверности аудируемой отчетности.

Такая несогласованность приводит к появлению разницы в понимании функции аудита в части распределения ответственности между клиентом (аудируемым лицом) и аудитором за формирование и подтверждение финансовой (бухгалтерской) отчетности. В процедурах банкротства эта проблема становится особенной актуальной, так как зачастую возникают ограничения объема аудита вследствие отсутствия всех необходимых источников информации, в частности, первичных документов, регистров бухгалтерского и налогового учета, договоров, локальных нормативных актов и т.д.

Разъяснения по данному вопросу содержатся во многих федеральных стандартах аудиторской деятельности (далее стандарты), в частности, в стандарте № 12 "Согласование условий проведения аудита". Далее приведено извлечение из примерного образца письма на проведение аудита:

«... Напоминаем, что в соответствии с законодательством Российской Федерации ответственность за подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе за раскрытие в ней необходимой информации, несет руководство Вашей организации. Это включает ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, наличие и надлежащую работу средств внутреннего контроля, выбор и применение учетной политики, а также меры по сохранности и надлежащему использованию активов организации...»

Подобная ситуация может стать причиной конфликта интересов. Во избежание негативных последствий вследствие разных ожиданий от процесса и результатов проверки, аудитору необходимо довести до сведения аудируемого лица информацию об особенностях и ограничениях, присущих аудиторской деятельности.

Следует обсудить права и обязанности каждой стороны при заключении договора на проведения аудита, поскольку в п.2 ст. 14 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ, аудируемое лицо (лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг) среди прочего обязано исполнять требования федеральных стандартов аудиторской деятельности и иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

Ограничения аудита в банкротстве также связаны с возможностью получения ответов на запросы, которые могу быть адресованы как сотрудникам аудируемого лица, так и третьим лицам.

Другим, не менее острым, является вопрос о присутствии аудитора при проведении инвентаризации аудируемого лица*.* Согласно п. 2. стандарта № 17 "..если величина материально-производственных запасов является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен получить достаточные, надлежащие аудиторские доказательства относительно количества и состояния материально-производственных запасов, присутствуя при их инвентаризации". На практике аудиторы не всегда присутствуют при проведении инвентаризации, что обусловлено целым рядом причин. В этом случае необходимо провести альтернативные процедуры и определить, возможно ли, в ходе выполнения альтернативных процедур,получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно количества и состояния запасов.

Ограничения объема аудита в значительной степени увеличивают аудиторские риски и могут привести к модификации мнений в аудиторском заключении.

В соответствии со ст. 6 закона № 307-ФЗ аудиторское заключение – это официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Требования к порядку формирования и представления аудиторского заключения содержатся в федеральных стандартах аудиторской деятельности ФСАД 1/2010, ФСАД 2/2010 и ФСАД 3/2010.Виды мнений в аудиторском заключении представлены на рис. 1.

**МНЕНИЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ**

**Немодифицированное**

**Модифицированное**

**Рис. 1 Виды мнений в аудиторском заключении**

**С оговоркой**

**Отрицательное**

**Отказ от выражения мнения**

В соответствии с п.2 ФСАД 3/2010 в аудиторское заключение могут быть включены дополнительные параграфы с целью привлечения внимания пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Параграф «Важные обстоятельства», включающий в себя отраженное в бухгалтерской (финансовой) отчетности обстоятельство, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями. При этом следует обратить внимание на то, что привлекающая внимание часть: должна быть расположена в аудиторском заключении непосредственно после части, содержащей мнение аудитора; иметь наименование «Важные обстоятельства»; учитывать другие требования, указанные в п.6 ФПСАД 3/2010.

Параграф «Прочие сведения»,в котором указываются обстоятельства, не отраженные в бухгалтерской отчетности, но имеющие важное значение для понимания пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности. При включении в аудиторское заключение прочих сведений необходимо учесть требования п.12,13 ФПСАД 3/2010.

При модификации мнения о достоверности бухгалтерской отчетности необходимо иметь в виду, что при оценке последствий искажений бухгалтерской отчетности следует принимать во внимание существенность выявленных искажений. Для многих групп пользователей финансовой информации, мнение (в том числе и дополнительный параграф) содержащееся в аудиторском заключении, влияет на принимаемые решения. К дополнительной информации, опубликованной в аудиторском заключении и оказывающей влияние на интересы пользователей, можно отнести, например, незаконченные судебные разбирательства, события после отчетной даты и т.д.

В последние годы возрастает роль аудита, как инструмента предоставляющего гарантии заинтересованным пользователям, что подтверждается формированием отечественной судебной практики по оспариванию мнений в аудиторском заключении, например, определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 24 октября 2008 г. № 14744/06, постановление ФАС Волго-Вятского округа от 03.11.2009 г. по делу № а28-13215/2008-413/22, постановление ФАС Уральского округа от 02.11.2010 № Ф09-9059/10СЗ и другие.

Таким образом, роль аудита на всех процедурах банкротства является важной. В условиях существующих ограничений качество результатов проверки напрямую зависит от эффективности согласования условий аудита и достижения понимания по всем ключевым вопросам проверки.

**Список литературы:**

1. Арабян К.К., Давыдова И.В. Аудит как независимая форма финансового контроля: миссия и ожидания пользователей//Аудитор.-2013.-№11.

2.Азарская М.А. Методология и развитие методического обеспечения его качества: монография. Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2009 год.

3.Аудит Монтгомери // Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. Рейлли, М.Б. Хирш; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1997 год.

4.Бережная Ю.Н. Из-за каких недочетов суд не примет в качестве доказательства аудиторское заключение// Российский налоговый курьер, 2012 год, №12.

5.Машук. А. Как использовать аудиторское заключение в споре. С налоговым органом// Налоги и налоговое планирование, 2011., № 10.

6.Сквирская Е.Л. Источник: Электронный журнал. Финансовые и бухгалтерские консультации, 2011 год, № 5.

7.Научно-практический журнал "Аудитор"// Материалы рубрики "Обсуждаем проблемы аудита" <http://www.auditor-mag.ru/>