Министерство образования Республики Беларусь

Учреждение образования
«Гомельский государственный университет
имени Франциска Скорины»

О. И. Харламова, В. Ф. Бабына, Т. И. Панова

РЕВИЗИЯ И АУДИТ

ОСНОВЫ АУДИТА

Практическое руководство

для студентов специальностей

1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» (по направлениям),

1-25 01 04 «Финансы и кредит»,

1-26 01 01 «Государственное управление»

Гомель
ГГУ им. Ф. Скорины
2015

УДК 657: 336: 37.091.313 (075.8)

ББК 65.052.2+74.58

X165

Рецензенты:

кандидат экономических наук С. Л. Шатров;
кандидат экономических наук О. С. Башлакова

Рекомендовано к изданию научно-методическим советом
учреждения образования «Гомельский государственный
университет имени Франциска Скорины»

Харламова, О. И.

X165 Ревизия и аудит: основы аудита: практическое
руководство / О. И. Харламова, В. Ф. Бабына,
Т. И. Панова ; М-во образования РБ, Гом. гос. ун-т
им. Ф. Скорины. – Гомель: ГГУ им. Ф. Скорины,
2015. – 46 с.

ISBN 978-985-439-957-7

В практическом руководстве рассмотрены основные понятия и термины, применяемые в аудиторской деятельности; виды аудита и сопутствующие виды аудиторских услуг; вопросы профессиональной этики аудиторов; права, обязанности и ответственность аудиторов и аудиторских организаций; государственное регулирование аудиторской деятельности; общие методические подходы к аудиторской проверке; порядок составления аудиторского заключения и взаимоотношения различных субъектов при проведении аудита.

Издание предназначено для студентов специальностей 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 1-25 01 04 «Финансы и кредит», 1-26 01 01 «Государственное управление».

УДК 657: 336: 37.091.313 (075.8)

ББК 65.052.2+74.58

ISBN 978-985-439-957-7

© Харламова О. И., Бабына В. Ф.,
Панова Т. И., 2015

© УО «Гомельский государственный
университет им. Ф. Скорины», 2015

Содержание

Предисловие.....	3
Тема 1 Сущность, содержание и классификация аудита	5
Тема 2 Аудиторская деятельность в Республике Беларусь: её содержание и регулирование	14
Тема 3 Основные этапы аудита.....	24
Тема 4 Технология проведения аудиторской проверки.....	33
Тема 5 Оформление результатов аудита.....	40
Список использованных источников.....	46

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

Предисловие

Международная экономическая интеграция, формирование социально ориентированной рыночной инфраструктуры и развитие экономики в современных условиях определяют необходимость осуществления аудиторского контроля, главная цель которого – подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствия совершенных операций требованиям законодательства.

В настоящее время ведется активная работа по реформированию аудиторской деятельности и её адаптации к требованию международных стандартов.

Практическая подготовка бухгалтеров-экономистов требует глубокого овладения законодательными актами и нормативными документами, регулируемыми не только контрольную (надзорную), но и аудиторскую деятельность в Республике Беларусь. Будущие специалисты должны владеть всем комплексом методических приемов и технологий проведения аудиторской проверки финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Практическое руководство для проведения практических занятий по дисциплине «Ревизия и аудит: основы аудита» предназначено для обучения студентов основам аудита.

Цель данного издания – ознакомить студентов с понятием и содержанием аудиторской деятельности.

В руководстве рассмотрены основные понятия и термины, применяемые в аудиторской деятельности, виды аудита, сопутствующие виды аудиторских услуг, профессиональная этика аудиторов, права, обязанности и ответственность аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей и заказчиков, государственное регулирование аудиторской деятельности, общие методические подходы к аудиторской проверке, порядок составления аудиторского заключения и взаимоотношения различных субъектов при проведении аудита.

Практическое руководство для проведения практических занятий включает теоретический материал и перечень вопросов для самоконтроля.

Издание предназначено для студентов специальностей 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 1-25 01 04 «Финансы и кредит», 1-26 01 01 «Государственное управление».

Тема 1. Сущность, содержание и классификация аудита

1. Понятие и сущность аудита.
2. История развития аудита.
3. Место аудита в рыночной экономике.
4. Классификация аудита, его цели и задачи.
5. Стандарты аудита.
6. Профессиональная этика аудиторов и их взаимоотношения с заказчиками аудиторских услуг.

1.1. Понятие и сущность аудита

Во всех странах с рыночной экономикой осуществляется аудит – независимый контроль достоверности бухгалтерского учета и представляемой государственным органам и публикуемой в печати финансовой отчетности.

Аудиторская деятельность (аудит) – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов организаций, их обособленных подразделений, индивидуальных предпринимателей, а при необходимости и (или) по проверке их деятельности, которая должна отражаться в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Сущность аудита раскрывается через определение его цели, требований к ведению и условий осуществления. Цель проведения аудита – дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте. Единые требования ведения аудита – наличие аттестатов и лицензий.

Единые и обязательные условия – аудит проводится независимыми субъектами, так как только независимое лицо может дать объективные, реальные и точные сведения. Аудит не подменяет государственного контроля финансовой и хозяйственной деятельности аудируемых лиц, осуществляемого в соответствии с законодательством.

Задачи аудита сходны с задачами государственного контроля: определить достоверность проверяемой информации, соответствие совершённых хозяйственных операций действующему законодательству. В то же время имеются существенные отличия аудита от

государственного контроля, осуществляемого в форме ревизии финансово-хозяйственной деятельности:

Отличие аудита от ревизии заключается в следующем.

1. По цели. Аудит — выражение мнения по поводу достоверности финансовой отчетности; оказание услуги, помощь, сотрудничество с клиентом. Ревизия — выявление недостатков с целью их устранения и наказания виновных.

2. По характеру. Аудит — предпринимательская деятельность. Ревизия — исполнительская деятельность, выполнение распоряжений.

3. По основе взаимоотношений. Аудит осуществляется добровольно, на основе договоров. Ревизия осуществляется принудительно, по распоряжению вышестоящих или государственных органов.

4. По управленческим связям. При аудите связи горизонтальные, равноправие во взаимоотношениях с клиентом, отчет перед ним. При ревизии связи вертикальные, назначение, отчет перед вышестоящим звеном об исполнении.

5. По принципу оплаты услуг. Аудит оплачивает клиент. Ревизию оплачивает вышестоящее звено или государственный орган.

6. По практическим задачам. Аудит направлен на улучшение финансового положения клиента, привлечение пассивов (инвесторов, кредиторов), помощь и консультирование клиента. Ревизия предполагает проверку сохранности активов, пресечение и профилактику злоупотреблений.

7. По результатам. Аудит заканчивается составлением аудиторского заключения – документа, имеющего юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. Часть аудиторского заключения, содержащая запись о подтверждении достоверности отчетности, может быть опубликована. По результатам ревизии составляется акт или справка, которые являются внутренним документом для контролирующего органа.

Объектом аудита является финансово-хозяйственная деятельность организации.

1.2. История развития аудита

Само слово «аудитор» латинского происхождения и означает «слушатель». Так в духовных училищах первоначально называли ученика, который по заданию учителя выслушивал других учащихся, проверяя, как усвоены им уроки. В дальнейшем это слово стало применяться для обозначения некоторых профессий, связанных с особой

доверительностью. В экономической литературе выделяются следующие этапы развития аудита.

Первый этап – зарождение аудита – с древнейших времен до конца 17 в. Аудит в современном понимании этого вида деятельности был впервые применен в Англии в 1200-е г. С этого времени встречается большое количество свидетельств о регулярном осуществлении аудита в различных сферах. Проводился аудит отчетов муниципалитетов, частных землевладений и ремесленных гильдий.

Второй этап – с конца 17 в. до середины 20-в. Как правило, аудит появлялся и начинал развиваться там, где происходил бурный процесс концентрации и централизации производства. Уже тогда определяются основные требования, предъявляемые к аудитору: успешная сдача экзамена по специальности и наличие лицензии на право заниматься аудиторской деятельностью.

Аудиторская деятельность начинает активно развиваться со строительством железных дорог и ростом страховых компаний, банков и акционерных обществ в середине 19 в. Есть сведения, что к началу 20 в. численность аудиторов во всем мире достигала 11 тыс., из которых половина приходилась на Великобританию.

В конце 19 в. законы, регламентирующие введение обязательного аудита, были приняты во Франции, Германии, Италии. Однако более четкие правила проведения обязательных аудиторских проверок были разработаны и приняты ближе к середине 20 в. В это же время наблюдается рост заинтересованности пользователей в подтверждении достоверности показателей финансовой отчетности, что привело к повышению качества профессиональной подготовки аудиторов.

Третий этап – с середины 20 в. и до настоящего времени. Он характеризуется созданием и развитием крупнейших транснациональных аудиторско-консультационных фирм, имеющих свои филиалы и представительства во многих странах мира. Основными тенденциями рынка аудиторских услуг в данном периоде являются «укрепление фирм, специализирующихся на оказании профессиональных услуг, и значительное повышение спроса на консалтинг». Широко востребованы консультационные услуги по вопросам осуществления слияния или разделения компаний и по финансовому оздоровлению предприятий.

В Беларуси, как составной части Российской Империи, аудиторское звание было введено Петром I, который в воинском уставе 1716 г. и в «Табеле о рангах» к воинским чинам причислил и аудитора. Аудиторы избирались из числа прапорщиков, а во главе всех аудиторов был поставлен, по военному уставу, генерал-аудитор. В России аудиторами назывались юристы, совмещающие в своей

деятельности функции делопроизводителя, судебного секретаря, прокурора. В 1833 г. с целью подготовки аудиторов для военно-сухопутных и морских ведомств была учреждена школа при петербургском батальоне военных кантонистов, переименованная затем в Аудиторское училище. На базе офицерских классов училища была образована Военно-юридическая академия. С проведением военно-судебной реформы 1867 г. должность аудитора была упразднена.

Только в конце 80-х гг. с возникновением и развитием рыночных отношений в обществе появились новые субъекты, непосредственно заинтересованные в законности и эффективности финансовой деятельности предприятий, и возникла объективная необходимость в контроле независимых экспертов.

В Республике Беларусь постановлением Совета Министров Белорусской ССР от 30 сентября 1991 г. было утверждено «Временное положение об аудиторской деятельности в Республике Беларусь», в котором были намечены основы аудиторского движения и их правовое регулирование.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17 августа 1992 г. была образована Аудиторская палата при Совете Министров Республики Беларусь. С июля 1999 г. эти функции переданы управлению аудита при Министерстве финансов Республики Беларусь.

1.3. Место аудита в рыночной экономике

В условиях рыночной экономики процесс управления субъектами предпринимательской деятельности становится автономным. Важной функцией управления, обеспечивающей обратную связь между объектом и субъектом этого процесса, является контроль, по информации которого проверяется эффективность принимаемых решений, определяются направления законодательно-нормативной базы хозяйственной деятельности. Для достижения высокой действенности и информативности контрольных операций в числе прочих требований особенно актуально то, чтобы, с одной стороны, контроль был направлен на поиск путей повышения эффективности деятельности предприятия, а с другой – обладал объективностью и независимостью при принятии решений и выводов. Государственный контроль в данном случае не оптимален для субъектов хозяйствования. Он имеет репрессивную направленность, сосредотачиваясь в первую очередь на поисках отклонений в деятельности предприятий от законодательно-нормативной базы. Внутренний контроль, осуществляемый штатными работниками самого предприятия, недостаточно объективен

и независим, так как его субъектами обычно являются сотрудники служб, несущие ответственность за организацию и управление хозяйственной деятельностью, и поэтому из соображений материальной заинтересованности и личной солидарности не обладают достаточными стимулами к выявлению недостатков и нарушений. Данная проблема решается через организацию независимого аудита, который, с одной стороны, заинтересован в поиске путей повышения эффективности деятельности клиента, так как не имеет репрессивных задач и находится с последними в договорных отношениях, фактически реализуя ему свои услуги, а с другой – осуществляется лицами, независимыми от управляющих структур предприятия.

Выделяются следующие обстоятельства, при которых возникает потребность в услугах аудиторов:

- операции субъектов хозяйствования могут быть многочисленными и сложными. Информацию о них пользователи не могут получить самостоятельно и нуждаются в услугах аудиторов;

- пользователи финансовой информации обычно не имеют доступа к учётным записям организации. Кроме того, у них недостает соответствующего опыта, в связи с чем им необходимо приглашать аудиторов для работы, которую они не в состоянии выполнить самостоятельно;

- возможность необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта между ней и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);

- последствия решений, принимаемых пользователями, могут быть так значительны для них, что достоверность и полнота информации, получаемой через аудиторов, абсолютно необходимы.

В настоящее время реальные пользователи информации из публикуемых отчетов, подтвержденных аудиторами, не могут получить сведений о степени защищенности их имущественных интересов от возможной несостоятельности и банкротства организаций. Объясняется это невостребованностью такого вида услуг, как аудит бухгалтерской отчетности на предмет оценки перспективы работы организации и эффективности управления ею. Серьезным препятствием для развития аудита является менталитет руководства предприятий, поскольку, следует признать, что аудит в нашей стране возник не как проявление насущных потребностей коммерческой деятельности, а был спущен сверху. Поэтому отношение руководства к нему соответствующее: аудит в лучшем случае терпят, но отнюдь не любят. И если есть возможность уклониться от аудиторской проверки, то эта возможность используется.

Одним из недостатков является восприятие аудиторской проверки как неприятной, но неизбежной процедуры. От аудиторов нередко требуют скорой и соответственно дешевой проверки, не понимая, что объективная проверка, проводимая в необходимом объеме, нужна в первую очередь самому предприятию. Учетные работники не хотят показывать свои ошибки, поэтому информация о реальном положении дел не всегда раскрывается аудиторам в полном объеме.

О роли и задачах аудита широкая общественность знает крайне мало, поэтому весьма редки случаи, когда рядовые акционеры не только участвуют при обсуждении кандидатур аудиторов на своих общих собраниях, но и добиваются приглашения аудиторов, если трудное финансовое положение организации требует доскональной проверки и точной оценки. К тому же рынок аудита в республике по областям развит непропорционально, аудиторских фирм мало. Большинство из них находится в столице, куда и вынуждены обращаться предприятия из глубинки.

Система организации аудита в нашей республике нуждается в дальнейшем совершенствовании. При разработке мер по повышению эффективности аудита необходимо не только учитывать сложности, влияющие на развитие аудита в нашей стране, но и опираться на богатый опыт аудиторской деятельности за рубежом. В Республике Беларусь аудит в основном ограничивается проверкой налоговой отчетности, так как это практически единственное требование клиентов. Международная практика аудита подтверждает существование устойчивой тенденции в его развитии, заключающейся в постепенном смещении акцентов с контрольных функций к оценочно-консультационной деятельности.

1.4. Классификация аудита, его цели и задачи

В настоящее время существуют различные подходы к классификации аудита, в зависимости от того, какой признак положен в её основу.

1. По периодичности осуществления аудиторских проверок аудит делится на первоначальный и последующий. Первоначальным называется аудит, который проводится у аудируемого лица впервые. Если аудит проводится регулярно, как правило, ежегодно, то он считается последующим.

2. По исполнителям различают внутренний и внешний аудит. Внутренний проводится специалистами организации в соответствии с требованиями внутрифирменных стандартов. Внешний аудит

проводится независимыми аттестованными аудиторами на основании договора гражданско-правового характера в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности.

3. По объекту изучения выделяют аудит финансовой отчетности, аудит на соответствие требованиям и операционный аудит. Аудит финансовой отчетности (финансовый аудит) заключается в оценке достоверности отчетности. При проведении такой проверки устанавливается законность совершенных операций и отражение их в соответствии с общепринятыми принципами организации бухучета. Аудит на соответствие проводится с целью установления соблюдения организацией конкретных законов, правил, стандартов, инструкций, положений, договоров и т. п., влияющих на результаты конкретных операций и отчеты. Операционный аудит осуществляется с целью установления эффективности принимаемых руководством управленческих решений, выполнения конкретных целевых программ, бизнес-планов и т. п.

4. По виду оказываемых аудиторами услуг выделяют непосредственно аудит и сопутствующие аудиту услуги.

5. По обязательности проведения различают аудит обязательный и инициативный. Обязательный проводится в соответствии с требованиями законодательных актов. Инициативный – по решению собственника или органа, уполномоченного им.

1.5. Стандарты аудита

Значение правил, регулирующих профессиональную деятельность аудиторов, совершенно очевидно. Они призваны сформировать единые базовые требования к порядку осуществления этой деятельности и обеспечить определенный уровень гарантий результатов аудиторской проверки, единые требования к аудиторским процедурам, к аудиторскому заключению и к самому аудитору, определить единые принципы, которыми следует руководствоваться представителям аудиторской профессии, и тем самым повысить качество и эффективность аудита.

Стандарты – определённые правила осуществления какой-либо деятельности. Аудиторские стандарты формулируют единые основополагающие предписания, определяющие нормативные требования к качеству и надёжности аудита и обеспечивающие определённые гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб проверки, виды отчётов аудиторов, вопросы методологии, а также основные принципы, которым должны следовать все представители этой профессии. Аудитор, допускающий в своей практике отступление от стандарта, должен быть готов обосновать причину этого.

Значение стандартов заключается в том, что они обеспечивают высокое качество аудиторской проверки; содействуют внедрению в практику научных достижений; помогают пользователям понять процесс проверки; создают общественный престиж профессии; устраняют контроль со стороны государства; помогают аудитору вести переговоры с клиентом.

Разработкой профессиональных требований на международном уровне занимается несколько организаций, в том числе Международная федерация бухгалтеров, созданная в 1977 г. В её рамках аудиторскими стандартами занимается Международный комитет по аудиторской практике. Он действует на правах постоянного автономного комитета. Международные стандарты применяются в любых случаях проведения независимого аудита. Однако международные стандарты не превалируют над местными.

Условно аудиторские стандарты можно разделить на:

- общие (определяют цели, задачи, требования к квалификации, правила по заключению договоров, поведения, привлечения экспертов из других областей, взаимоотношения с государственными органами и т. д.);
- методологические (определяют качество или непосредственный порядок проведения аудита);
- стандарты составления аудиторских заключений (правильность аудиторского заключения, порядок учёта событий, совершённых после периода проверки).

Международный комитет по аудиторской практике издал стандарты проведения аудита, состоящие из Международных стандартов проведения аудита и Положений по международной практике аудита.

В Республике Беларусь стандарты аудиторской деятельности называются правилами.

1.6. Профессиональная этика аудиторов и их взаимоотношения с заказчиками аудиторских услуг

Профессиональная этика аудиторов установлена Правилом аудиторской деятельности, которое было утверждено постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19.12.2007 № 189.

Эти правила определяют принципы, обязательные для соблюдения при оказании аудиторских услуг, и устанавливают требования к профессиональному поведению аудиторов и аудиторских организаций. Данные принципы являются базовыми и не направлены на решение всех этических проблем, которые могут возникнуть в ходе оказания аудиторских услуг.

Особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому ответственность аудиторов и аудиторских организаций не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельных аудируемых лиц либо интересов иных работодателей.

Действуя в общественных интересах, аудиторы и аудиторские организации обязаны соблюдать нормы профессиональной этики и руководствоваться ими.

При оказании аудиторских услуг необходимо соблюдать следующие принципы: честность; объективность; профессиональную компетентность и должную тщательность; конфиденциальность; профессиональность поведения.

Руководствуясь принципом честности, аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях, честно вести дела, быть правдивым; не должен подтверждать достоверность отчетности лица, если есть основания предполагать, что они содержат неверные или вводящие в заблуждение утверждения; утверждения или данные, подготовленные небрежно; пропущенные или искаженные данные, которые могут ввести пользователей в заблуждение.

Руководствуясь принципом объективности, аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, пристрастие, конфликт интересов, третьи лица или иные факторы влияли на объективность его профессиональных суждений; должен избегать отношений, которые могут исказить его профессиональные суждения или повлиять на них, и обязан стремиться к исключению ситуаций, способных повредить его объективности.

Руководствуясь принципом профессиональной компетентности и должной тщательности, аудитор обязан постоянно поддерживать свои профессиональные знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление квалифицированных аудиторских услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве; действовать с должным усердием; обязан достигнуть необходимого уровня профессиональной компетентности и поддерживать ее на должном уровне.

Руководствуясь принципом конфиденциальности, аудитор должен обеспечивать конфиденциальность полученной информации, не должен раскрывать такую информацию третьим лицам, не должен использовать эту информацию в целях получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.

Руководствуясь принципом профессиональности, поведения аудитор должен соблюдать законодательство по аудиторской деятельности и избегать действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать его профессию либо являются действиями, которые можно расценить как отрицательно влияющие на репутацию профессии; должен проявлять к заказчику доброжелательное, вежливое и внимательное отношение. Его поведение и внешний облик должны соответствовать нормам делового этикета и вызывать у заказчика уважение к профессии аудитора.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение аудита.
2. С какой целью проводится аудиторская проверка?
3. В чем заключается отличие аудита от государственного контроля?
4. Дайте характеристику этапам развития аудита.
5. При каких обстоятельствах возникает потребность в услугах аудиторов?
6. По каким признакам можно классифицировать аудит?
7. В чем заключается значение стандартов аудиторской деятельности?
8. Назовите принципы, обязательные для соблюдения при оказании аудиторских услуг.

Тема 2. Аудиторская деятельность в Республике Беларусь: её содержание и регулирование

- 2.1. Организация аудита в Республике Беларусь и его субъекты.
- 2.2. Государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь.
- 2.3. Права, обязанности и ответственность аудиторов и аудиторских организаций, должностных лиц субъектов предпринимательской деятельности при осуществлении аудиторской проверки.

2.4. Национальные правила (стандарты) аудита.

2.5. Контроль осуществления аудиторской деятельности в Республике Беларусь.

2.1. Организация аудита в Республике Беларусь и его субъекты

Правовое регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь осуществляется с помощью нормативных правовых актов по следующим направлениям:

– общие вопросы организации аудиторской деятельности в Республике Беларусь;

– аттестация и повышение квалификации аудиторов.

Общие вопросы организации аудиторской деятельности регулируются Законом Республики Беларусь от 8 ноября 1994 г. № 3373-ХП «Об аудиторской деятельности» (в ред. Законов Республики Беларусь от 18.12.2002 № 164-З, от 29.06.2006 № 137-З, от 25.06.2007 № 240-З, от 08.07.2008 № 369-З).

Аттестация аудиторов осуществляется в соответствии с Положением об аттестации на право осуществления аудиторской деятельности. Обязательными требованиями к претендентам являются:

1) наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в учреждениях высшего образования, имеющих государственную аккредитацию;

2) наличие стажа работы по специальности, соответствующей экономическому или юридическому образованию, не менее трех лет.

Для сдачи квалификационного экзамена претенденты представляют в Министерство финансов соответствующие документы. Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия. Он может быть аннулирован в случаях, если: квалификационный аттестат аудитора получен с использованием подложных документов; аудитор при проведении аудита систематически нарушает требования, установленные законодательством Республики Беларусь, или допустил одноразовое грубое нарушение порядка осуществления аудиторской деятельности; установлен факт подписания аудитором заведомо ложного аудиторского заключения, а также по собственному желанию.

Аудитор обязан не реже одного раза в два года, начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, повышать свою квалификацию в организациях, согласованных с Министерством финансов Республики Беларусь.

Аудитор имеет право заниматься аудиторской деятельностью в качестве аудитора – индивидуального предпринимателя, а также в качестве работника аудиторской организации.

Аудиторская организация – коммерческая организация, осуществляющая аудиторскую деятельность и оказывающая сопутствующие аудиту услуги.

В штате аудиторской организации должно состоять не менее трех аудиторов. Не менее 50 процентов работников аудиторской организации должны составлять граждане Республики Беларусь, постоянно проживающие на территории Республики Беларусь, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, – не менее 75 процентов. Руководителем аудиторской организации может быть только аудитор.

Аудиторским организациям и аудиторам – ИП запрещается занятие другими видами предпринимательской деятельности, кроме аудиторской деятельности, оказания сопутствующих аудиту услуг, преподавательской и научной деятельности.

Лицо, имеющее судимость за совершение преступлений против собственности и порядка осуществления экономической деятельности, которая не погашена или не снята в установленном законом порядке, не имеет права заниматься аудиторской деятельностью.

Обязательный аудит – аудит, обязательность проведения которого установлена настоящим Законом и другими законодательными актами.

Юридические лица с долей государственной собственности, в которых в отчетном периоде ведомственной контрольно-ревизионной службой проведены ревизии финансово-хозяйственной деятельности, освобождаются от проведения обязательного ежегодного аудита.

Аудируемые лица, у которых проведен обязательный аудит достоверности годовой отчетности, в течение 30 календарных дней с даты получения аудиторского заключения должны устранить выявленные аудитором нарушения законодательства и внести соответствующие изменения в отчетность.

2.2. Государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь

Органом управления, регулирующим аудиторскую деятельность в Республике Беларусь, является управление аудита Министерства финансов Республики Беларусь.

Его основными задачами являются:

- 1) обеспечение государственного регулирования деятельности аудиторских организаций и аудиторов;
- 2) разработка главных направлений развития аудита в Республике Беларусь;
- 3) разработка единой методологической основы, унификации форм и методов проведения аудита;
- 4) изучение рынка аудиторских услуг.

Для успешного решения указанных задач управление аудита выполняет следующие функции:

- 1) осуществление методологического руководства аудиторскими организациями и аудиторами;
- 2) ведение учета аудиторских организаций и аудиторов;
- 3) разработку положений и инструкций, регламентирующих деятельность аудиторских организаций и аудиторов;
- 4) разработку методических рекомендаций по осуществлению аудита и координации аудиторской деятельности;
- 5) разработку квалификационных требований к аудиторам и порядка занятия аудиторской деятельностью;
- 6) организацию проведения экзаменов у аудиторов, аттестации аудиторов и аудиторских организаций, а также выдачи им лицензий;
- 7) решение вопросов, связанных с лишением аудиторов лицензий и применением к ним других мер в соответствии с действующим законодательством;
- 8) организацию контроля за деятельностью аудиторских организаций и аудиторов;
- 9) содействие внедрению новой информационной техники в аудиторскую практику.

2.3. Права, обязанности и ответственность аудиторов и должностных лиц субъектов предпринимательской деятельности при осуществлении аудиторской проверки

Права, обязанности и ответственность аудиторов и аудируемых лиц определяется Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности».

Аудиторские организации, аудиторы – индивидуальные предприниматели вправе:

- самостоятельно определять формы и методы оказания аудиторских услуг;

- проверять у аудируемого лица первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и другие документы о его деятельности, фактическое наличие отдельных активов и обязательств, их соответствие данным бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- участвовать в проведении инвентаризации активов и обязательств аудируемого лица;

- получать по письменному запросу в республиканских органах государственного управления и в других организациях сведения о деятельности аудируемого лица в объеме, необходимом для выполнения договора оказания аудиторских услуг;

- привлекать на договорной основе в качестве экспертов;

- получать у должностных лиц аудируемого лица при заключении договора оказания аудиторских услуг информацию, необходимую для оценки объема работ по такому договору;

- получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и (или) письменной форме, а также в электронном виде по вопросам, возникающим в ходе оказания аудиторских услуг;

- отказаться от исполнения договора оказания аудиторских услуг в случаях непредоставления аудируемым лицом необходимых документов, произвольного вмешательства аудируемого лица в процесс оказания аудиторских услуг, выявления в ходе оказания аудиторских услуг обстоятельств, оказывающих либо способных оказать влияние на объективность аудиторского мнения;

- осуществлять иные права.

Аудиторские организации, аудиторы – индивидуальные предприниматели обязаны:

- выполнять требования законодательства Республики Беларусь при осуществлении аудиторской деятельности и оказании профессиональных услуг;

- вести учет заключенных договоров оказания аудиторских услуг;

- качественно оказывать аудиторские и профессиональные услуги;

- возмещать в установленном порядке причиненные убытки в случае невыполнения или ненадлежащего выполнения обязательств, предусмотренных договором оказания аудиторских услуг;

- осуществлять внутренний контроль качества работы аудиторов в соответствии с установленными внутренними правилами аудиторской деятельности;
- обеспечивать сохранность полученных, в том числе в электронном виде, документов аудируемых лиц;
- отказаться от оказания аудиторских услуг в целях соблюдения принципа независимости;
- уведомлять заказчика аудиторских услуг о выявленных нарушениях в бухгалтерском учете, бухгалтерской (финансовой) отчетности и предоставлять рекомендации по устранению выявленных нарушений исходя из результатов оказания аудиторских услуг;
- сообщать собственнику имущества аудируемого лица по итогам проведенного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в письменной форме сведения, свидетельствующие о нарушении законодательства Республики Беларусь, в результате которого причинен либо может быть причинен ущерб физическому лицу, и (или) юридическому лицу, и (или) государству в размере, превышающем 1000 базовых величин на дату обнаружения нарушения законодательства;
- представлять в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь аудиторское заключение;
- обеспечивать сохранность документов;
- обеспечивать соблюдение принципов конфиденциальности, профессиональной компетентности и профессионального поведения;
- соблюдать условия договора оказания аудиторских услуг;
- исполнять иные обязанности.

Аудиторские организации, аудиторы – индивидуальные предприниматели несут ответственность в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь за нарушение законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности, за нарушение условий договора оказания аудиторских услуг, за достоверность аудиторского мнения, выраженного в аудиторском заключении, а также выдачу (подписание) заведомо ложного аудиторского заключения.

Аудируемые лица, заказчики аудиторских услуг вправе:

- самостоятельно выбрать аудиторскую организацию, аудитора – индивидуального предпринимателя для оказания аудиторских услуг;
- получать от аудитора аудиторское заключение, информацию о требованиях законодательства Республики Беларусь или законодательства других государств, на которых основываются их замечания и выводы, о выявленных нарушениях, а также рекомендации по устранению таких нарушений;

– отказаться от исполнения договора оказания аудиторских услуг либо потребовать замены аудитора в случае невыполнения или ненадлежащего выполнения аудитором своих обязательств;

– сообщать о допущенных аудитором нарушениях законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности в Министерство финансов Республики Беларусь, Национальный банк Республики Беларусь и иные уполномоченные органы;

– получать возмещение за причиненные убытки в случае невыполнения или ненадлежащего выполнения обязательств, предусмотренных договором оказания аудиторских услуг;

– осуществлять иные права.

Аудируемые лица, заказчики аудиторских услуг обязаны:

– создавать аудитору условия для своевременного и качественного оказания аудиторских услуг;

– выполнять требования аудитора, вытекающие из законодательства Республики Беларусь и условий договора оказания аудиторских услуг;

– не вмешиваться в процесс оказания аудитором аудиторских услуг;

– не предпринимать действий, направленных на сокрытие (ограничение доступа) информации, запрашиваемой аудитором, при этом наличие в ней сведений, составляющих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в ее предоставлении;

– направлять по требованию аудитора письменный запрос от своего имени в адрес третьих лиц для получения необходимой информации;

– выполнять требования закона и иных актов законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности;

– соблюдать условия договора оказания аудиторских услуг;

– исполнять иные обязанности.

Аудируемые лица несут ответственность за полноту и достоверность документов, предоставленных, в том числе в электронном виде, аудиторской организации, аудитору – индивидуальному предпринимателю для оказания аудиторских услуг.

Проведение аудита отчетности не освобождает аудируемое лицо от ответственности за допущенные нарушения законодательства.

Споры, возникающие между аудиторскими организациями, аудиторами – индивидуальными предпринимателями, аудиторами, а также между ними и аудируемыми лицами, разрешаются в судебном порядке и иными способами, предусмотренными законодательством Республики Беларусь и договором оказания аудиторских услуг.

2.4. Национальные правила (стандарты) аудита

Статья 18 Закона «Об аудиторской деятельности» регулирует порядок применения правил аудиторской деятельности в Республике Беларусь.

Правила аудиторской деятельности – единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, в том числе к планированию и документированию аудита, составлению рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, а также к оценке качества проведения аудита и (или) оказания сопутствующих аудиту услуг и к профессиональной подготовке аудиторов и оценке их квалификации.

Правила аудиторской деятельности подразделяются на:

- 1) республиканские правила аудиторской деятельности;
- 2) внутренние правила аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов;
- 3) правила аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – ИП.

Республиканские правила аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций и аудиторов – индивидуальных предпринимателей, а также для аудируемых лиц.

Объединение аудиторских организаций или аудиторов вправе, если это предусмотрено его уставом, устанавливать для своих членов внутренние правила аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов, которые не могут противоречить республиканским правилам аудиторской деятельности. При этом требования внутренних правил аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов не могут быть ниже требований республиканских правил аудиторской деятельности.

Аудиторская организация или аудитор – ИП вправе, а в случаях, предусмотренных законодательством, обязаны устанавливать правила аудиторской деятельности этой аудиторской организации или аудитора – ИП, которые не могут противоречить республиканским правилам аудиторской деятельности. При этом требования правил аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – ИП не могут быть ниже требований республиканских правил аудиторской деятельности и внутренних правил аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов, членами которого они являются.

Требования, предъявляемые к правилам внутреннего контроля качества оказываемых аудиторских услуг, регламентируются республиканскими правилами аудиторской деятельности.

2.5. Контроль осуществления аудиторской деятельности в Республике Беларусь

Контроль за соблюдением аудиторскими организациями и аудиторами-индивидуальными предпринимателями законодательства об аудиторской деятельности осуществляется Министерством финансов Республики Беларусь, за исключением контроля за соблюдением законодательства об аудиторской деятельности в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, банковских группах, банковских холдингах, который осуществляется Национальным банком Республики Беларусь.

Контроль за выполнением настоящего Закона и других актов законодательства об аудиторской деятельности осуществляется Комитетом государственного контроля Республики Беларусь.

Контроль осуществления аудиторской деятельности проводится в соответствии с постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 24 мая 2005 г. № 65 «Об утверждении Инструкции об организации и проведении проверок соблюдения законодательства об осуществлении аудиторской деятельности, лицензионных требований и условий аудиторскими организациями и аудиторами – индивидуальными предпринимателями и признании утратившими силу отдельных структурных элементов некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь» с изм. и доп. Постановления Минфина РБ от 30 декабря 2008 г., № 205.

Проверки соблюдения законодательства об осуществлении аудиторской деятельности проводятся уполномоченными работниками управления аудита Министерства финансов Республики Беларусь в соответствии с графиком проведения проверок, утверждаемым заместителем Министра финансов.

Основными задачами, разрешаемыми в ходе проведения проверки, являются:

1) соблюдение законодательства об осуществлении аудиторской деятельности;

2) выявление и предупреждение нарушений законодательства об осуществлении аудиторской деятельности.

Проверки могут быть плановыми, внеплановыми, тематическими. Проверка деятельности одного и того же лицензиата может проводиться не более одного раза в год, за исключением проверок, проводимых по поручению правоохранительных органов и судов. Общий срок проведения проверки определяется в зависимости от

объема работы проверяемого и не должен превышать 15 рабочих дней. Указанный срок может быть продлен заместителем Министра финансов.

Проверки проводятся на основании предписания, в котором указываются наименование контролирующего органа, наименование аудиторской организации либо фамилия, имя, отчество аудитора – индивидуального предпринимателя, в отношении которых проводится проверка, фамилии, инициалы и должности работников, проводящих проверку, тема проверки, период, за который проводится проверка, и срок ее проведения. Предписание на проведение проверки подписывается заместителем Министра финансов.

Результаты проверки оформляются справкой. В ней должны быть отражены результаты проверки по всем вопросам, включенным в программу, соблюдена объективность, ясность и точность изложения выявленных фактов нарушения законодательства об осуществлении аудиторской деятельности. Справка составляется в двух экземплярах и подписывается работниками, проводившими проверку, и уполномоченными должностными лицами аудиторской организации. Один экземпляр справки проверки передается аудитору, а второй – остается в управлении аудита.

При наличии возражений по справке проверки подписывающие ее должностные лица делают об этом запись после своей подписи и не позднее 15 рабочих дней со дня подписания справки представляют в письменном виде свои возражения в Министерство финансов. По истечении этого срока возражения к рассмотрению не принимаются.

Вопросы для самоконтроля

1. Каким образом осуществляется правовое регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь?
2. Назовите обязательные требования к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора.
3. Какой орган осуществляет регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь? Назовите его основные задачи и функции.
4. Дайте характеристику правам, обязанностям и ответственности аудиторов и аудируемых лиц.
5. Опишите порядок применения национальных правил аудиторской деятельности в Республике Беларусь.
6. Каким образом осуществляется контроль за аудиторской деятельностью в Республике Беларусь?

Тема 3. Основные этапы аудита

- 3.1. Подготовка к проведению аудита.
- 3.2. Договор на проведение аудита.
- 3.3. Оценка стоимости аудиторских услуг.
- 3.4. Аудиторская выборка.
- 3.5. Аудиторский риск и существенность.

3.1. Подготовка к проведению аудита

Подготовка к проведению аудиторской проверки производится в соответствии с действующим законодательством и условиями договора с клиентом. На этом этапе аудитор получает достаточное представление обо всех сторонах финансово-хозяйственной деятельности объекта проверки и осуществляет оценку его систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля с целью установления вероятности возникновения ошибок, влияющих на достоверность финансовой отчетности и аудиторский риск. На основе такой оценки определяются содержание, масштаб и количество аудиторских процедур. Полученная информация отражается в общем плане и программе аудита.

Подготовка к проведению аудиторской проверки включает определение объема аудита, что дает возможность определить стоимость аудиторских услуг и заключить договор на его проведение.

На этапе предварительного планирования аудиторская организация (аудитор) должна ознакомиться с экономической ситуацией в республике, с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица и информацией о внешних и внутренних факторах, влияющих на его деятельность. Кроме того, необходимо получить сведения об организационной структуре аудируемого лица; наличии обособленных подразделений; видах производственной деятельности и номенклатуре выпускаемой продукции; структуре капитала; учетной политике; уровне рентабельности; порядке распределения прибыли; принципах организации системы оплаты труда персонала; технологических особенностях производства продукции; основных покупателях (заказчиках) и поставщиках; организации внутреннего контроля.

При планировании состава специалистов, необходимых для проведения аудита, аудиторская организация обязана учитывать бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита; сроки работы аудита; квалификационный уровень аудиторов.

При разработке общего плана аудита следует учитывать данные предварительного планирования; оценку риска внутреннего контроля; определение существенности для целей аудита; оценку вероятности существенного искажения отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций проверяемым аудируемым лицом с учетом прошлых проверок; выявление наиболее сложных участков бухгалтерского учета, подлежащих аудиту; возможность изменения подхода к специфическим областям аудита; соответствие методик бухгалтерского учета субъекта нормативным правовым актам; выполнение принципа непрерывности планирования; условия проведения аудита.

Программа аудита составляется в развитие общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита, и предполагаемый перечень рабочей документации аудитора.

3.2. Договор оказания аудиторских услуг

Общие требования к заключению и содержанию договора на оказание аудиторских услуг определяются в статье 9 закона «Об аудиторской деятельности».

Заказчиками могут выступать аудируемые лица и иные лица в соответствии с законодательством. Договор оказания аудиторских услуг заключается в простой письменной форме и включает следующие существенные условия: предмет договора; сроки выполнения аудиторских услуг; стоимость оказываемых аудиторских услуг; права и обязанности сторон; ответственность сторон за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, предусмотренных договором; иные условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2001 № 106 утверждены правила аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров оказания аудиторских услуг» (в ред. постановлений Минфина от 05.02.2003 № 14, от 24.09.2007 № 140).

Эти правила определяют взаимоотношения аудитора и аудируемого лица и иных лиц на стадии подготовки и заключения договора оказания аудиторских услуг, конкретизируя требования закона. Подготовка договора начинается после предварительного ознакомления с деятельностью заказчика и принятия решения о возможности оказания аудиторских услуг. Она включает в себя определение трудоемкости, стоимости, сроков оказания аудиторских услуг. Договор может носить разовый (однократное оказание аудиторских услуг) или

долгосрочный (неоднократное оказание аудиторских услуг в течение определенного периода времени) характер.

Договору может предшествовать письмо-обязательство исполнителя о согласии на проведение аудита, которое направляется заказчику с целью подтверждения правильности понимания им условий предстоящего договора.

Договор заключается в соответствии с требованиями Гражданского кодекса Республики Беларусь.

В тексте договора указываются следующие существенные условия:

- предмет договора;
- сроки выполнения аудиторских услуг;
- права и обязанности сторон;
- стоимость оказываемых аудиторских услуг;
- ответственность сторон за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, предусмотренных договором;
- иные условия.

Исполнитель обязан вести регистрацию заключенных договоров в книге регистрации заключенных договоров оказания аудиторских услуг согласно форме. Книга должна быть пронумерована, прошнурована, скреплена печатью (при ее наличии) и подписана руководителем исполнителя.

3.3. Оценка стоимости аудиторских услуг

Порядок определения стоимости аудиторских услуг регулируется законодательством о ценообразовании и Инструкцией № 94 о порядке формирования тарифов на аудиторские услуги, обязательной к применению всеми аудиторскими организациями и аудиторами – индивидуальными предпринимателями при определении тарифов на аудиторские услуги, оказываемые на территории Республики Беларусь, за исключением оплачиваемых нерезидентами Республики Беларусь. Под аудиторскими услугами понимаются оказываемые аудиторскими организациями и аудиторами – индивидуальными предпринимателями услуги юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям (субъектам хозяйствования) по аудиту: достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности; правильности отражения операций по счетам бухгалтерского учета; целевого использования кредитов и инвестиций; финансового состояния инвестора (инициатора инвестиционного проекта); финансового состояния эмитента ценных бумаг; иных показателей финансовой и иной

хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования в случаях, предусмотренных законодательством.

Тарифы на аудиторские услуги (стоимость человеко-часа, человеко-дня) определяются исходя из плановой стоимости услуг на установленный период (планируемой выручки с учетом налога на добавленную стоимость) и планового фонда рабочего времени на указанный период. Плановый фонд рабочего времени для определения тарифа на аудиторские услуги определяется на основе расчетной нормы времени, устанавливаемой Министерством труда и социальной защиты Республики Беларусь для каждого календарного года, из которой исключаются плановые неявки (невыходы) на работу в данной организации в связи с трудовыми и социальными отпусками, временной нетрудоспособностью, иные неявки, предусмотренные законодательством.

Стоимость по каждому договору оказания аудиторских услуг определяется исходя из тарифа на аудиторские услуги и согласованного с субъектом хозяйствования объема работ по договору (трудоемкости оказания аудиторских услуг). Трудоемкость по каждому отдельному договору оказания аудиторских услуг определяется с учетом требований республиканских правил аудиторской деятельности. Тарифы на аудиторские услуги (человеко-час, человеко-день) определяются на основе плановой себестоимости, всех видов установленных налогов и неналоговых платежей в соответствии с налоговым и бюджетным законодательством, прибыли, определяемой с учетом сложности оказываемых аудиторских услуг и конъюнктуры рынка, а также с учетом особенностей проведения аудиторских проверок по конкретным договорам. Плановая себестоимость услуг определяется в соответствии с принятой в организации учетной политикой.

При формировании тарифов на аудиторские услуги при проведении обязательной аудиторской проверки размер прибыли на планируемый период определяется в размере не более 30 % от себестоимости. Аудиторы – ИП формируют тарифы на аудиторские услуги на основании плановой величины дохода от предпринимательской деятельности и планового фонда рабочего времени либо исходя из документально подтвержденных расходов, плановой величины дохода от предпринимательской деятельности и планового фонда рабочего времени.

Величина тарифов должна быть подтверждена соответствующими расчетами (с расшифровкой статей затрат). Данные расчеты должны быть заверены руководителем и главным бухгалтером аудиторской организации (аудитором – ИП), которые несут ответственность за достоверность обоснования тарифов, и храниться на бумажных носителях не менее трех лет. При оказании аудиторских услуг

субъекту хозяйствования могут быть предоставлены скидки с утвержденного тарифа исходя из условий договора. Аудиторские организации (аудиторы – ИП) разрабатывают и утверждают порядок применения скидок, в котором определяются условия предоставления скидок и их размеры. Размер скидки согласовывается с заказчиком в протоколе согласования тарифа или в договоре на оказание аудиторских услуг. Тарифы на аудиторские услуги утверждаются в белорусских рублях. В случаях, предусмотренных законодательством, тарифы на аудиторские услуги могут быть установлены в иностранной валюте.

3.4. Аудиторская выборка

Аудиторская выборка – это способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета аудируемого лица не сплошным порядком, а выборочно.

Важнейшим требованием, которое должно быть выполнено при формировании выборки, является обеспечение ее репрезентативности, т. е. представительности. Представительность выборки в аудите – это свойство аудиторской выборки дать возможность аудитору сделать на ее основе правильные выводы обо всей проверяемой совокупности. Аудиторская выборка, не отвечающая этому свойству, называется нерепрезентативной (непредставительной). Требование репрезентативности предполагает, что все элементы проверяемой совокупности (документации бухгалтерского учета) должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку.

Для обеспечения репрезентативности аудитор должен использовать один из следующих методов:

- случайный отбор, предполагающий использование таблиц случайных чисел. Процедура использования таблиц состоит из четырех этапов: установление нумерации для проверяемой совокупности, установление соответствия между таблицей случайных чисел и проверяемой совокупностью, определение порядка чтения и использования таблицы, выбор начальной точки. Каждому случайно выбранному номеру таблицы должен соответствовать конкретный элемент проверяемой совокупности;

- систематический отбор. Предполагает отбор элементов через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа. Интервал строится или на определенном числе элементов (например, отбирается каждый десятый документ из всех документов данной категории), или на стоимостной их оценке (например, отбирается элемент,

составляющий сальдо или оборот, на который приходится каждый следующий миллион рублей в совокупной стоимости элементов);

– комбинированный отбор – комбинация различных методов случайного и систематического отбора.

Аудиторская организация может применять нерепрезентативную выборку, если профессиональное суждение аудитора по итогам проведения выборки не должно касаться всей совокупности. Нерепрезентативная выборка может применяться при проверке отдельно входящей группы операций либо класса операций, по которым установлены возможные ошибки.

Если при проверке верности отражения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам или средств системы контроля число элементов проверяемой совокупности мало либо применение статистических методов неэффективно, то аудитору необходимо провести сплошную проверку. Независимо от того, каким методом построена выборка, она должна обеспечить надежную возможность для сбора аудиторских доказательств.

При проведении выборки аудитор может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы (подсовокупности), элементы каждой из которых имеют сходные характеристики. Критерии разбиения проверяемой совокупности должны быть такими, чтобы для любого элемента можно было четко указать, к какой подсовокупности он принадлежит. Данная процедура называется стратификацией. Она позволяет снизить разброс (вариацию) данных, что может облегчить работу аудитора. При определении размера (объема) выборки аудитор должен установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки. Риск выборки заключается в том, что мнения аудитора по одному и тому же вопросу, составленные на основе выборочных данных и на основе изучения всей совокупности, могут отличаться. Риск выборки имеет место при проверке как средств системы контроля, так и верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

По окончании выборки аудитор должен проанализировать каждую ошибку, попавшую в выборку; экстраполировать, т. е. распространить полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность; оценить риски выборки.

При анализе ошибок, попавших в выборку, аудитору следует установить их характер с точки зрения целей проверки и оценить ошибки, найденные в выборке, применительно к этим целям. Если поставленные цели не были достигнуты, то аудитор может провести другие аудиторские процедуры.

Можно установить сущность, причину ошибок и их влияние на другие участки аудита. Анализируя обнаруженные ошибки, он может прийти к выводу, что они носят общие черты, связанные с типом операций, временем возникновения ошибок и т. д. В этом случае аудитор может разбить проверяемую совокупность на подсовокупности по соответствующим признакам и проверять каждую из них отдельно, что позволит ему достичь более точных результатов.

Необходимо экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность. При этом методы распространения результатов выборки на всю совокупность должны соответствовать методам построения выборки. Так, если проверяемая совокупность была разбита на подсовокупности, то распространение проводится в отношении каждой из них.

Необходимо убедиться, что ошибка в проверяемой совокупности не превышает допустимой величины. Для этого сравнивается ошибка проверяемой совокупности, полученная посредством распространения, с допустимой. Если первая ошибка превысит допустимую, следует повторно оценить риски выборки и, если они окажутся приемлемыми, расширить круг аудиторских процедур или применить аудиторские процедуры, альтернативные уже проведенным.

Все стадии проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов аудитор обязан отразить в своей рабочей документации.

3.5. Аудиторский риск и существенность

Основной целью аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является установление ее достоверности во всех существенных отношениях.

Существенность в аудите — это обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. Оценка существенности зависит от опыта и квалификации аудитора и определяется им самим для каждого субъекта с учетом объема и особенностей его деятельности.

Существенность имеет как качественную, так и количественную стороны. С качественной точки зрения аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершенных субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных правовых актов, действующих в Республике Беларусь. С количественной точки зрения

аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные отклонения количественный критерий — уровень существенности.

Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности не сможет на ее основе делать правильные выводы и принимать экономически обоснованные решения.

Аудиторской организации (аудитору) необходимо разработать систему базовых показателей и порядок определения уровня существенности, которые должны быть оформлены документально, применяться на постоянной основе, и могут подлежать изменению в случае изменения соответствующего законодательства, реорганизации аудиторской организации или по решению руководства.

Уровень существенности следует вычислять как определенную долю от каких-либо базовых показателей: числовых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом могут использоваться как базовые значения текущего года, так и усредненные показатели текущего и предшествующих лет. Допускается как единый показатель уровня существенности для конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности.

Аудиторская организация может знакомить заинтересованных лиц с принятым порядком определения уровня существенности. Расчет существенности и порядок ее уточнения в ходе аудиторской проверки оформляется в виде отдельного документа и является частью рабочей документации аудитора. Уровень существенности необходимо принимать во внимание на всех этапах аудиторской проверки.

Если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности в сумме намного меньше уровня существенности, а качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения бухучета и подготовки отчетности, по мнению аудитора, несущественны, то аудитор вправе сделать вывод о том, что отчетность является достоверной во всех существенных отношениях.

Если же отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в бухгалтерской отчетности в сумме намного превышают уровень существенности или качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности, по мнению аудитора, имеют существенный характер, аудитор

обязан сделать вывод о недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в существенных отношениях.

В том случае, если количественные и качественные искажения бухгалтерской отчетности, отмеченные в ходе аудита, близки по значению к уровню существенности, аудитору необходимо взять на себя ответственность и принять решение о том, сделать или нет в данной ситуации вывод о существенных нарушениях порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности либо сделать вывод о необходимости включения в аудиторское заключение соответствующих оговорок. Для этого может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур.

Аудиторский риск — это вероятность того, что отчетность субъекта может содержать не выявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности или признания того, что она содержит существенные искажения, когда в действительности таких искажений нет.

Аудиторский риск нельзя рассчитать в виде конкретной стоимостной оценки, поэтому при оценке рисков аудитор должен использовать не менее трех градаций: высокий, средний, низкий.

Аудитор обязан принимать во внимание, что между уровнем существенности и степенью аудиторского риска существует обратная связь: чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск; чем ниже уровень существенности, тем выше аудиторский риск.

Вопросы для самоконтроля

1. Каким образом осуществляется подготовка к проведению аудита?
2. Какими нормативными документами регулируется порядок составления договора оказания аудиторских услуг и в чем он состоит?
3. Опишите порядок определения стоимости аудиторских услуг.
4. Дайте характеристику аудиторской выборке как способу проведения аудиторской проверки.
5. Какие методы должен использовать аудитор для обеспечения репрезентативности аудиторской выборки?
6. Что такое существенность в аудите?
7. Каким образом аудитор может определить уровень существенности?
8. Что такое аудиторский риск и какова его связь с уровнем существенности?

Тема 4 Технология проведения аудиторской проверки

4.1. Подходы к проведению аудита.

4.2. Понятие и виды аудиторских доказательств, их назначение и требования, предъявляемые к ним.

4.3. Процедуры получения аудиторских доказательств.

4.4. Рабочая документация аудитора.

4.1. Подходы к проведению аудита

Целью аудита является подтверждение отчетности. Для подтверждения отчетности аудитору необходимо установить ее соответствие системе определенных критериев.

Перечень критериев и их значение представлены в таблице 1:

Таблица 1

Критерий	Что означает
1. Существование	Все активы и пассивы, отраженные в балансе аудируемого лица, действительно существуют на определенную дату
2. Возникновение	В отчетности аудируемого лица отражены результаты хозяйственных операций, действительно имевших место в отчетном периоде
3. Права и обязательства	Активы, отраженные в отчетности, принадлежат аудируемому лицу на законных основаниях, а пассивы характеризуют его реальные обязательства
4. Полнота	В отчетности аудируемого лица отражены все активы и пассивы, которые должны быть в ней отражены
5. Оценка	Все элементы отчетности аудируемого лица приведены в оценке, соответствующей требованиям нормативных документов и его учетной политики
6. Точность	Все элементы отчетности зафиксированы в правильном суммовом выражении и в надлежащем отчетном периоде
7. Представление и раскрытие	Информация, находящаяся в отчетности аудируемого лица, надлежащим образом раскрыта, описана и классифицирована

Для того чтобы правильно и рационально провести аудиторскую проверку, бухгалтерскую отчетность разбивают на сегменты (элементы), в рамках которых определяют цели, достигнув которых аудитор сможет выразить мнение о достоверности отчетности. В связи с этим осуществляется дезагрегирование отчетности в следующей последовательности (таблица 4.2):

Таблица 4.2

Бухгалтерская отчетность	Отчетность должна соответствовать критериям полноты, существования, возникновения, прав и обязательств, представления и раскрытия, оценки, точности. Получение достаточных доказательств соответствия установленным критериям невозможно
Статьи отчетности (их структура)	Определяется степень важности различных критериев для статей бухгалтерской отчетности
Счета бухгалтерского учета	Возможность получения с различной степенью уверенности доказательств для подтверждения ограниченного количества критериев (существование, полнота) путем подтверждения сальдо по счетам
Хозяйственная операция	Получение с достаточной степенью уверенности доказательств по всем установленным критериям (полноты, существования, возникновения, прав и обязательств, представления и раскрытия, оценки, точности)

Для достижения цели аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в международной практике применяются два подхода к организации процесса аудита: пообъектный и циклический.

При пообъектном подходе выделяемые сегменты аудита фактически совпадают с объектами бухгалтерского учета. Это значит, что хозяйственные операции тестируются с точки зрения обособленного получения доказательств в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета. Такой подход широко используется в отечественном аудите. Однако следует заметить, что в соответствии с принципом

экономичности его нельзя признать оптимальным, так как одну и ту же хозяйственную операцию тестируют дважды: один раз в корреспонденции с дебетом какого-то счета, а другой – с кредитом.

Например, руководитель группы в качестве сегментов аудита выделил статьи в бухгалтерской отчетности «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Расчеты по налогам и сборам» и «Основное производство» и распределил их между различными аудиторами – членами группы. Для подтверждения достоверности этих статей следует протестировать сальдо и обороты по счетам бухгалтерского учета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам» и счета 20 «Основное производство». Как видим, эти сегменты могут быть взаимосвязаны, но каждый из аудиторов тестирует и собирает доказательства достоверности без увязки с результатами работы других.

В зарубежной практике активно применяют циклический подход, при котором в качестве сегмента аудита выделяют циклы: приобретения, производства, продаж, получения доходов и формирования финансовых результатов, оплаты, использования прибыли и формирования капитала, инвестирования.

Выделяя в циклах хозяйственных операций типовые записи на счета бухгалтерского учета и подвергая их направленному тестированию, можно оптимизировать затраты труда и времени для проведения аудита. Например, если тестируются кредитовые записи по организации и оплате труда, то одновременно тестируются дебетовые записи корреспондирующих счетов (т. е. счета учета затрат).

Такой подход применяют в первую очередь по двум направлениям: тестирование дебетовых записей на предмет завышения и тестирование кредитовых записей на предмет занижения. На практике целесообразно применять комбинирование описанных подходов, так как нетипичные проводки и хозяйственные операции следует тестировать как при пообъектном подходе.

4.2. Понятие аудиторских доказательств, их назначение и требования, предъявляемые к ним

Аудиторские доказательства – это информация, имеющаяся в распоряжении аудитора и позволяющая ему сделать выводы, выразить профессиональное суждение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Требования к аудиторским доказательствам определены правилом аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства».

Аудиторские доказательства строятся исходя из оптимального сочетания материалов проверки на соответствие внутреннего контроля и проверки самих учетных данных. Собранное количество аудиторских доказательств должно обеспечить аудитору качественное составление объективного аудиторского заключения.

Основополагающим принципом аудита является принцип профессионального скептицизма, суть которого заключается в том, что аудитор считает финансовую отчетность недостоверной, пока не докажет обратное. В процессе проведения аудита аудиторская организация должна получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для формулирования обоснованных выводов, на которых основывается аудиторское мнение о достоверности отчетности.

К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской (финансовой) отчетности, письменные разъяснения работников аудируемого лица, а также информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Аудиторские доказательства можно классифицировать по различным признакам (таблица 3).

Таблица 3 – Классификация аудиторских доказательств

Признак классификации	Виды
Источник получения	Внутренние – информация, полученная от клиента в письменной или устной форме
	Внешние – информация, полученная от третьей стороны в письменном виде
	Смешанные – информация, полученная от клиента в письменной или устной форме и подтвержденная третьей стороной в письменном виде
Вид доказательств	Устные
	Письменные
Способ получения	Констатация фактов
	Установление документированных фактов
	Нахождение фактов в результате специально проведенного анализа

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы получения (визуальной,

документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств в зависимости от конкретной ситуации исходят из следующего:

1) аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;

2) аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;

3) аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудиторской организацией, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;

4) аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу. Если доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам из другого, аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимо провести для выяснения причин такого несоответствия.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация должна получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения таких аудиторских доказательств аудиторская организация должна модифицировать аудиторское заключение, выразив мнение, отличное от безусловно положительного, или отказаться от выражения мнения.

4.3. Процедуры получения аудиторских доказательств

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения процедур: инспектирования, наблюдения, запроса, подтверждения, пересчета (проверки арифметических расчетов), а также аналитических процедур.

1. Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или имущества. Инспектирование имущества аудируемого лица представляет достоверные аудиторские доказательства

относительно его существования, но необязательно относительно права собственности на него или его стоимостной оценки.

2. Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение за инвентаризацией имущества и обязательств, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

3. Запрос – это поиск информации в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица.

4. Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, получение подтверждения о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

5. Под пересчетом понимается проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

6. Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудиторской организацией информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение их причин. В процессе проведения аудита применяются следующие аналитические процедуры: сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности с плановыми (сметными) показателями аудируемого лица; сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за различные периоды; сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности со среднеотраслевыми данными; сопоставление финансовой и нефинансовой информации; сопоставление показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, установленными действующим законодательством и самим аудируемым лицом; другие виды аналитических процедур, в том числе учитывающие особенности организационной структуры аудируемого лица.

Информация о характере, временных рамках, объемах и результатах выполнения аудиторских процедур по сбору аудиторских доказательств, а также сделанные на их основе выводы документируются аудиторской организацией в соответствии с правилом аудиторской деятельности «Рабочая документация аудитора».

4.4. Рабочая документация аудитора

Рабочая документация аудитора – это документы, получаемые или составляемые аудитором самостоятельно в связи с аудитом.

Для обеспечения доказательств, на которых основывается аудиторское заключение, а также в подтверждение того, что аудит проводится в соответствии с правилами аудиторской проверки, аудиторы обязаны формировать и хранить рабочую документацию. При этом форма рабочей документации разрабатывается аудитором самостоятельно, если иное не предусмотрено внутренними документами аудиторской организации. К рабочей документации аудитора относятся: информация, касающаяся организационной структуры субъекта предпринимательской деятельности; выписки или копии документов, соглашений и протоколов, касающиеся вопросов аудита; информация об особенностях финансово-хозяйственной деятельности и учета аудируемого субъекта предпринимательской деятельности; программа и планы проведения аудита; копии писем или записок, характеризующие методы работы аудитора; копии писем или записок, характеризующие существенные ошибки в работе внутреннего контроля, оценку риска внутреннего контроля; анализ произведенных хозяйственных операций и сальдо по счетам; анализ основных показателей и тенденций развития организации; записи о характере, сроках и масштабе выполненных аудиторских процедур и их результатах; список специалистов иного профиля, привлекаемых для проверки отдельных вопросов по программе аудита, и время ее проведения; перечень процедур, выполненных другими аудиторами при аудите филиалов субъекта предпринимательской деятельности; копии переписки с другими аудиторами, экспертами по вопросам аудита; объяснения, пояснения, заявления, полученные от руководства проверяемого субъекта предпринимательской деятельности; письменно оформленные выводы, сделанные аудитором по основным вопросам проверки; копии письменных сообщений собственникам имущества о нарушениях законодательства Республики Беларусь, в результате которых физическому или юридическому лицу или государству причинен либо мог быть причинен вред; другие документы.

Содержание рабочей документации может быть разным для различных аудиторских проверок, но в ней должны содержаться сведения, необходимые для:

- 1) составления аудиторского заключения по результатам проведенного аудита;
- 2) подтверждения того, что аудит проведен в соответствии с нормативными правовыми актами Республики Беларусь;
- 3) планирования аудита;
- 4) контроля объема выполнения работ и анализа эффективности.

Рабочая документация должна быть достаточно полной, подробной и содержать информацию обо всех проведенных процедурах, проверенных документах, а не только о тех, по которым имеются замечания. По результатам проведенных процедур в рабочих документах должны быть сформулированы конкретные замечания, отмечены несоответствия и сделаны выводы о существенности их влияния на достоверность отчетности.

Вопросы для самоконтроля

1. Каким критериям должна соответствовать отчетность?
2. Что такое дезагрегирование отчетности и в какой последовательности она проводится?
3. В чем заключается суть пообъектного подхода к организации процесса аудита?
4. В чем заключается суть циклического подхода к организации аудиторской проверки?
5. Что такое аудиторские доказательства? Какие требования к ним предъявляются?
6. Какие процедуры могут использоваться аудитором для получения аудиторских доказательств?
7. Что такое рабочая документация аудитора и какие требования предъявляются к ней?
8. Что такое аудиторский риск и какова его связь с уровнем существенности?

Тема 5. Оформление результатов аудита

- 5.1. Аудиторское заключение и его структура.
- 5.2. Виды аудиторского заключения.
- 5.3. Письменная информация (отчет) аудиторской организации по результатам проведения аудита: структура и требования, предъявляемые к ней.

5.1. Аудиторское заключение и его структура

Аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленный по результатам аудита и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству (аудиторское мнение). Аудиторское заключение адресуется заказчику аудита либо лицу, предусмотренному договором оказания аудиторских услуг.

Аудиторское заключение состоит из:

а) вводной части, содержащей перечень проверенной отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода; заявления о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление отчетности несет аудируемое лицо, а обязанность аудиторской организации заключается в выражении аудиторского мнения о достоверности этой отчетности;

б) части, описывающей объем аудита, в которой дается ссылка на нормативные правовые акты, в соответствии с которыми проводился аудит; заявляется о том, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения достаточной уверенности в том, что бухгалтерская отчетность аудируемого лица не содержит существенных искажений; указываются способ проведения аудита (на выборочной основе либо сплошным порядком) и его содержание (изучение доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, а также исследование существенных оценочных значений, применяемых руководством аудируемого лица при подготовке отчетности); дается оценка принципов и методов бухгалтерского учета и порядка подготовки отчетности аудируемого лица; содержится заявление о том, что аудиторской организацией в результате аудита получены достаточные основания для выражения аудиторского мнения;

в) итоговой части, содержащей аудиторское мнение, указание на соответствие порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности аудируемого лица основным принципам и методам, установленным законодательством, а также на достоверность отражения в отчетности финансового положения и результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица за проверяемый

период, если аудиторской организацией не получены достаточные и убедительные доказательства обратного.

Аудиторское заключение должно иметь дату его подписания, после которой в него не могут быть внесены изменения, не оговоренные с аудируемым лицом. Аудиторская организация не имеет права подписывать аудиторское заключение ранее даты подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности руководством аудируемого лица.

5.2. Виды аудиторского заключения

Структура и содержание аудиторского заключения зависят от того, какое мнение выражает аудитор по результатам проведенного аудита. Аудиторское заключение может содержать безусловно положительное аудиторское мнение и (или) быть модифицированным.

Безусловно положительное аудиторское мнение должно быть выражено тогда, когда аудиторская организация приходит к выводу, что отчетность аудируемого лица подготовлена в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности в Республике Беларусь и дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если указывает на установленные проведенным аудитом факторы:

- не влияющие на безусловно положительное аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в отчетности;

- влияющие на аудиторское мнение и способствующие выражению условно положительного или отрицательного аудиторского мнения, а также отказу от его выражения.

Аудиторская организация не должна выражать безусловно положительное аудиторское мнение, если существует хотя бы одно обстоятельство, которое в соответствии с суждением аудиторской организации оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, например:

- имеется существенное ограничение объема аудита, которое может привести к выражению условно положительного аудиторского мнения или к отказу от его выражения;

- имеются разногласия с руководством аудируемого лица относительно допустимости принятой им учетной политики, порядка ее

применения, адекватности сведений, раскрываемых в отчетности, которые могут привести к выражению условно положительного или отрицательного аудиторского мнения.

Условно положительное аудиторское мнение выражается в том случае, если аудиторская организация приходит к выводу, что выражение безусловно положительного аудиторского мнения невозможно, но влияние разногласий с руководством аудируемого лица или ограничение объема аудита не настолько существенны, чтобы выразить отрицательное аудиторское мнение или отказаться от его выражения.

Отрицательное аудиторское мнение следует выражать в случае, если влияние разногласий с руководством аудируемого лица настолько существенно для бухгалтерской (финансовой) отчетности, что выразить условно положительное аудиторское мнение недостаточно для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера отчетности.

Отказ от выражения аудиторского мнения должен иметь место в случаях, если ограничение объема аудита настолько существенно, что аудиторская организация не может получить достаточные аудиторские доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Если аудиторская организация выражает мнение, отличное от безусловно положительного, она должна указать конкретные причины, побудившие ее к этому, и, по возможности, дать количественную оценку влияния выявленных отклонений на отчетность.

5.3. Письменная информация (отчет) аудиторской организации по результатам проведения аудита: структура и требования, предъявляемые к ней

Подготовка письменной информации обязательна в следующих случаях:

1) при проведении аудита, по итогам которого предусматривается подготовка аудиторского заключения;

2) если подготовка письменной информации предусмотрена договором оказания аудиторских услуг.

В письменной информации аудиторская организация обязана указать все установленные в ходе аудита искажения и (или) нарушения, связанные с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность отчетности. При этом аудиторская организация

вправе привести в письменной информации любые сведения, касающиеся аудиторской проверки и фактов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, которые сочтет целесообразным.

Данные, содержащиеся в письменной информации, приводятся с целью доведения до руководства аудируемого лица или иных лиц в соответствии с законодательством:

1) сведений о нарушениях порядка совершения финансовых (хозяйственных) операций и подготовки отчетности, недостатках в бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля аудируемого лица, которые привели или могут привести к существенным искажениям отчетности;

2) рекомендаций по устранению выявленных нарушений и недостатков;

3) предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Письменная информация содержит отчет аудиторской организации о результатах проведения аудита, прилагается к аудиторскому заключению и не может рассматриваться как отчет обо всех существующих недостатках в финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица. Письменная информация указывает на недостатки, обнаруженные в процессе конкретной аудиторской проверки.

В содержательной части письменной информации в обязательном порядке приводятся:

1) развернутая аргументация причин, приведших к условно положительному или отрицательному аудиторскому мнению, а также к отказу от его выражения либо к выражению безусловно положительного аудиторского мнения с поясняющим пунктом о наличии серьезного сомнения в возможности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;

2) выявленные в ходе аудита нарушения установленного законодательством порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, порядка совершения финансовых операций;

3) выявленные в ходе аудита недостатки в организации бухгалтерского учета и состоянии системы внутреннего контроля, которые привели или могут привести к существенным искажениям отчетности;

4) оценка (при возможности) количественного расхождения показателей отчетности аудируемого лица и прогнозируемых показателей по результатам аудита;

5) рекомендации по устранению выявленных в ходе аудита недостатков; другие сведения, полученные в ходе аудита или предусмотренные договором оказания аудиторских услуг.

Письменная информация составляется в ходе аудита и направляется заказчику на его завершающем этапе. В процессе аудита заказчику может передаваться промежуточная информация в устном или письменном виде.

Письменная информация может быть передана только лицу, подписавшему договор оказания аудиторских услуг; лицу, названному получателем письменной информации в договоре оказания аудиторских услуг; любому другому лицу – в случае письменного указания, полученного аудиторской организацией от лица, подписавшего договор оказания аудиторских услуг со стороны заказчика.

По согласованию с заказчиком, а также в случае отказа заказчика от получения письменной информации она может быть отправлена по почте или иным способом при условии документального подтверждения факта почтового отправления или другого способа передачи.

Письменная информация является конфиденциальным документом.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение аудиторского заключения.
2. Опишите содержание аудиторского заключения.
3. Что влияет на структуру и содержание аудиторского заключения?
4. Какое аудиторское заключение считается модифицированным?
5. В каких случаях является обязательной подготовка письменной информации по результатам проведения аудита?
6. Какие требования предъявляются к письменной информации?

Список использованных источников

1. Акулич, Ю. И. Ревизии и аудит: практикум / Ю. И. Акулич. – Минск: Современная школа, 2006. – 201 с.
2. Аудит: учебник для вузов / под общ. ред. В. И. Подольского. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2007.
3. Бровкина, Н. Д. Контроль и ревизия: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по спец. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и «Налоги и налогообложение» / под ред. М. В. Мельник. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 344 с.
4. Вишневский, А. А. Финансовый контроль: учеб. пособие / А. А. Вишневский, В. С. Гальцов, И. В. Сауткин. – Минск: Академия МВД Республики Беларусь, 2005. – 91 с.
5. Голощапов, Н. А. Контроль и ревизия: учеб. пособие / Н. А. Голощапов, А. А. Соколов. – М.; Альфа-Пресс, 2007. – 282 с.
6. Дробышевский, Н. П. Ревизия и аудит: учебно-методичное пособие / Н. П. Дробышевский, Д. Т. Солодкий; под общ. ред. Н. П. Дробышевского. – 2-е изд. перераб. и доп. – Минск: Мисанта, 2009. – 333 с.
7. Лемеш, В. Н. Ревизия и аудит: пособие для студентов экон. спец. вузов: в 2 ч. Ч.1 / В. Н. Лемеш. – Минск.: Изд-во Гревцова, 2007. – 288 с.
8. Мерзликина, Е. М. Аудит: учебник / Е. М. Мерзликина, Ю. П. Никольская. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 368 с.
9. Пупко, Г. М. Аудит и ревизия: учеб. пособие / Г. М. Пупко. – Минск: Мисанта, 2005. – 429 с.
10. Харламова, О. И. Ревизия и аудит: учебно-методический комплекс / О. И. Харламова, В. Ф. Бабына, Т. И. Панова; М-во образ. РБ, Гомельск. гос. ун-т им. Ф. Скорины. – Гомель: ГГУ им. Ф. Скорины, 2005. – 171 с.
11. Шеремет, А. Д. Аудит: учебник для студентов вузов, обуч. по экон. спец. и направлениям / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 447 с.

Производственно-практическое издание

**Харламова Ольга Ивановна,
Бабына Владимир Филиппович,
Панова Татьяна Игоревна**

РЕВИЗИЯ И АУДИТ

ОСНОВЫ АУДИТА

Практическое руководство

для студентов специальностей

1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» (по направлениям),

1-25 01 04 «Финансы и кредит»,

1-26 01 01 «Государственное управление»

Редактор *В. И. Шкредова*

Корректор *В. В. Калугина*

Подписано в печать 20.01.2015. Формат 60×84 1/16.

Бумага офсетная. Ризография. Усл. печ. л. 2,8.

Уч.-изд. л. 3,1. Тираж 25 экз. Заказ 44.

Издатель и полиграфическое исполнение:

учреждение образования

«Гомельский государственный университет

имени Франциска Скорины».

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 1/87 от 18.11.2013.

Специальное разрешение (лицензия) № 02330 / 450 от 18.12.2013.

Ул. Советская, 104, 246019, Гомель.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. С.