

**Министерство образования РБ  
УО «ГГУ им. Ф. Скорины»**

**Экономический факультет**

**Кафедра БУК и АХД**

**Тексты лекций  
по дисциплине  
«Ревизия и аудит»  
(52 часа)**

**Составитель: Харламова О. И.**

**Гомель 2016**

## **Тема 1 Сущность, роль и значение контроля в обществе**

- 1 Сущность и принципы контроля
- 2 Основные признаки классификации и виды контроля
- 3 Органы государственного контроля и их основные функции
- 4 Органы ведомственного контроля и их основные функции

### **1.Сущность и принципы контроля**

Для того чтобы деятельность организации приносила ожидаемые результаты, организацией нужно управлять. Единый процесс комплексного управления обеспечивается посредством осуществления двух важнейших функций – функции планирования и функции контроля. В свою очередь контрольная функция включает в себя учёт, анализ и регулирование.

Контроль – это процесс, обеспечивающий соответствие функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям.

Контроль – это управленческая деятельность, задачей которой является количественная и качественная оценка и учёт результатов работы организации. Главные инструменты выполнения данной функции – наблюдение, проверка всех сторон деятельности, учёт и анализ.

Основная цель контроля – объективное изучение фактического положения дел в различных областях общественной и государственной жизни, выявление тех факторов и условий, которые отрицательно сказываются на выполнении принятых решений и достижении поставленных целей, обеспечение единства решений и исполнения; предупреждение возможных недоработок.

Контроль является завершающим этапом управленческой деятельности. Именно результаты контроля служат базой для управления.

С помощью контроля осуществляется связь между объектом и субъектом управления. Эта связь выражается в том, что контроль как функция управления позволяет своевременно выявить и устранить те условия и факторы, которые не способствуют эффективному ведению производства; скорректировать деятельность предприятия или его подразделений; установить службы и подразделения организации, а также направления деятельности, способствующие достижению намеченных целей и повышению результативности деятельности предприятия.

Объектом контроля является управляемое звено (организации, объединения, отрасли, региональные комплексы). Внутри объекта

контроля выделяют отдельные элементы и происходящие в них процессы.

Субъектом контроля является контролирующее звено (министерства, ведомства и т.д.). Субъектами контроля могут выступать как государственные, так и негосударственные органы и организации.

Система контроля — совокупность субъекта, объекта и средств контроля, взаимодействующих посредством непрерывного движения информации как единое целое в целях установления желаемых результатов исполнения, измерения состояния объекта контроля, анализа и оценки данных измерения, выработки корректирующих воздействий.

Система показателей контроля — совокупность взаимосвязанных экономических показателей, дающая количественные и качественные характеристики функционирования, развития и эффективности контроля, а также позволяющая наметить пути совершенствования контрольной деятельности. С помощью системы экономических показателей оценивается выполнение поставленных целей и задач, содержание, объем и результаты контроля.

Систематизация материалов контроля — превращение собранных наиболее существенных фактов о недостатках хозяйственной деятельности в стройную систему путем их группировки по определенным признакам и оформления в соответствии с действующими правилами в документах, обобщающих результаты ревизии. Систематизация фактов может осуществляться различными приемами, например посредством группировок, размещения нарушений в хронологической последовательности возникновения по разделам основного акта, составления накопительных ведомостей по однородным недостаткам. Большое значение при систематизации итогов ревизии имеют приемы анализа хозяйственной деятельности, которые позволяют выявить степень выполнения планов, динамику развития хозяйства и причины отклонения от плановых заданий, вскрыть резервы повышения эффективности.

Задачи контроля могут быть общие и конкретные. Общие задачи контроля вытекают из конституции и законодательных актов общенационального характера и заключаются в проверке исполнения государственных законов и решений правительства; обеспечении сохранности собственности; укреплении законопослушности юридических и физических лиц; контроле сбалансированности развития национального хозяйства.

Конкретные задачи контроля обуславливаются характером задач, стоящих перед функциональным звеном.

Организация контрольной деятельности основывается на соблюдении следующих принципов:

1. систематичности, т.е. постоянном действии контроля;
2. гласности, при которой от контроля нельзя никому уклониться;
3. независимости субъекта контроля от объекта контроля и от внешней среды;
4. объективности результатов контроля;
5. действенности; проявляется в регулярной и точной информации контроля, в адекватном реагировании на неё субъектов, своевременном соответствующем воздействии на объект контроля;
6. экономичности, т.е. затраты на организацию контрольной деятельности должны окупаться.

Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» определено, что контрольная (надзорная) деятельность осуществляется в соответствии с принципами:

1. презумпции добросовестности и невиновности проверяемого субъекта;
2. законности при назначении, проведении, оформлении результатов проверки, вынесении решений и рассмотрении жалоб на решения контролирующих (надзорных) органов, требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействие) проверяющих;
3. открытости и доступности нормативных правовых актов, в том числе технических нормативных правовых актов, устанавливающих обязательные требования, выполнение которых проверяется при проведении государственного контроля (надзора), постоянной возможности ознакомления с этими актами, в том числе путем обязательного размещения их текстов на сайтах государственных органов и иных организаций;
4. равенства прав и законных интересов всех проверяемых субъектов;
5. открытости информации о включении проверяемых субъектов в координационный план контрольной (надзорной) деятельности на предстоящий период;
6. ответственности контролирующих (надзорных) органов, их должностных лиц за нарушение законодательства при осуществлении контроля (надзора);
7. предупреждения совершения правонарушений.

## **2. Основные признаки классификации и виды контроля**

Контроль может быть классифицирован по различным признакам.

В качестве таковых могут выступать:

1. функциональный характер;
2. целевая направленность;
3. субъекты контроля;
4. содержание;
5. время проведения;
6. формы и методы проведения;
7. источники проверки.

Однако следует иметь в виду, что при классификации контроля исходят из единства цели всех видов контроля.

По функциональному характеру контроль делят на государственный и негосударственный. Государственный контроль осуществляется органами государственной власти и управления, а также административными органами. Негосударственный контроль осуществляют общественные организации и аудиторы.

В зависимости от целевой направленности различают:

1. общегосударственный контроль (осуществляется в масштабах всей страны центральными органами управления; его цель заключается в обеспечении выполнения законов и правительственных программ);
2. отраслевой контроль (осуществляется в масштабе отраслей народного хозяйства и способствует эффективному развитию отраслей);
3. специальный (осуществляется специализированными контрольными органами, такими как техническая инспекция, налоговая инспекция, государственный стандарт и т.д.; цель – контроль за соблюдением действующих норм и правил).

В зависимости от субъекта контрольной деятельности различают:

1. вневедомственный контроль. Он предполагает право осуществления контрольной функции независимо от ведомственной подчинённости проверяемых организаций. Имеет предметный характер, т.е. проводится по определённым вопросам. Вневедомственному контролю характерна высокая степень объективности и независимости. Эффективность зачастую низкая, т.к. ему характерны не комплексность и не систематичность. Вневедомственный контроль осуществляет налоговая инспекция, пожарная инспекция;

2. ведомственный контроль – это контроль за деятельностью нижестоящих организаций вышестоящими. В данном случае действует принцип административной подчинённости. Недостатком данного вида контроля являются: ограниченность, низкий уровень независимости;

3.внутрихозяйственный контроль является элементом оперативного управления деятельностью организации. Его содержание составляет контрольная деятельность администрации, производственно-технических служб, юридических отделов. Он осуществляется собственными службами в отношении собственных структурных подразделений организации. Ответственность за внутрихозяйственный контроль возложена на работников учётной службы и главного бухгалтера;

4.независимый контроль – аудит: проводится с целью получения максимально объективной информации о состоянии объекта, его деятельности и рекомендаций по использованию возможных резервов. Наиболее перспективный вид контроля в рыночной экономике.

По содержанию различают:

1.правовой контроль – он обеспечивает точное соблюдение законов всеми юридическими и физическими лицами. Осуществляется в сфере государственного управления;

2.экономический контроль – осуществляется в сфере управления экономикой. Выделяют финансовый контроль, бухгалтерский контроль, статистический контроль, налоговый, валютный, таможенный и т.д.;

3.производственно-технический контроль – осуществляется в сфере производственного процесса и является способом оперативного контроля хода производства и качества работ.

В зависимости от времени проведения различают контроль предварительный, текущий и последующий.

Предварительный контроль осуществляется до принятия управленческих решений и совершения хозяйственных операций. Объекты предварительного контроля: внутрихозяйственные планы, проектно-сметная документация, документы на отпуск ценностей и готовой продукции, на выдачу денежных средств, договоры и т.д. Цель предварительного контроля – предупреждение незаконных действий должностных лиц, незаконных и экономически нецелесообразных хозяйственных операций, обеспечение экономного и эффективного расходования хозяйственных ресурсов, недопущение непроизводительных расходов. Предварительный контроль необходим на всех уровнях управления.

Текущий контроль имеет оперативный характер и осуществляется в ходе хозяйственного процесса. Часто называют этот контроль не текущим, а оперативным. Цель – своевременное обнаружение нарушений при осуществлении какой-либо хозяйственной операции. При текущем контроле анализируются показатели оперативной отчётности, осуществляются тематические проверки, как вышестоящими организациями, так и специалистами самих

предприятий. Особенно эффективно сочетание текущего контроля с предварительным.

Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственной операции, по истечении определённого периода на основе данных, зафиксированных в первичных документах, регистрах бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности. Цель – установить правомочность, законность, экономическую целесообразность операции, вскрыть недостатки. Наиболее распространён. Помогает вскрыть и мобилизовать резервы для дальнейшего улучшения всех производственных и экономических показателей.

В зависимости от форм и методов проведения различают такие виды контроля, как ревизия и проверка.

Ревизия – это система контрольных действий, при которой устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершенных хозяйственных операций, а также правильность действий должностных лиц, участвующих в их осуществлении.

Проверка – менее глубокая, чем ревизия и организуется по отдельной тематике. Например, проверка сохранности денежных средств и ценных бумаг; обеспечения сохранности и использования оборудования; использования фондов специального назначения и т.д.

В Указе № 510 дается следующее определение: проверка – форма контроля (надзора), в ходе которого контролирующий (надзорный) орган проверяет соответствие деятельности, осуществляемой проверяемыми субъектами, требованиям законодательства и при выявлении нарушений законодательства применяет полномочия, предоставленные законодательными актами в целях пресечения нарушений и устранения их вредных последствий.

С 2013 года в Республике Беларусь действует и такая форма контроля, как мониторинг.

Мониторингом является форма контроля (надзора), заключающегося в наблюдении, анализе, оценке, установлении причинно-следственных связей, применяемая контролирующими (надзорными) органами в целях оперативной оценки фактического состояния объектов и условий деятельности субъекта мониторинга на предмет соответствия требованиям законодательства, выявления и предотвращения причин и условий, способствующих совершению нарушений, без использования полномочий, предоставленных контролирующим (надзорным) органам и их должностным лицам для проведения проверок.

В зависимости от источника проверки контроль делится на документальный и фактический.

Документальный контроль – это проверка различных документов. Заключается в установлении достоверности и законности хозяйственных операций по данным первичной документации, учётных регистров и отчётности, в которых они нашли отражение.

Фактический контроль – проверка фактического наличия и использования средств, фактов совершения операций. В процессе фактического контроля количественное и качественное состояние проверяемого объекта устанавливается на основании обследования, осмотра, обмера, пересчёта, взвешивания, лабораторного анализа и других способов проверки фактического состояния объекта. К объектам контроля относятся: наличные деньги в кассе, основные средства, материальные ценности, готовая продукция, незавершённое производство, выполненные работы и т.п.

Документальный и фактический контроль тесно взаимосвязаны, так как только их совместное проведение позволяет установить действительное состояние объекта проверки.

### **3. Органы государственного контроля и их основные функции**

16 октября 2009 г. был принят Указ Президента Республики Беларусь № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности», которым определяется конкретный перечень контролирующих (надзорных) органов и сфер их контрольной деятельности. В настоящее время их 39. Основными являются Комитет государственного контроля; Национальный банк; Министерство по налогам и сборам; Министерство труда и социальной защиты; Министерство финансов; Министерство экономики; Государственный таможенный комитет.

Комитет государственного контроля осуществляет контроль за исполнением республиканского бюджета, использованием государственной собственности, исполнением актов Президента Республики Беларусь, Парламента Республики Беларусь, Правительства Республики Беларусь и других государственных органов, регулирующих отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения, а также по иным вопросам в соответствии с законодательными актами и решениями Президента Республики Беларусь, а также валютный контроль.

Национальный банк Республики Беларусь имеет полномочия на контроль за соблюдением банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями законодательства, регулирующего их деятельность; контроль за деятельностью банков и небанковских кредитно-финансовых организаций в части соблюдения ими законодательства о предотвращении легализации доходов, полученных



преступным путем, и финансирования террористической деятельности; валютный контроль, а также контроль за соблюдением аудиторскими организациями и аудиторами – индивидуальными предпринимателями законодательства об аудиторской деятельности в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, банковских группах и банковских холдингах.

В сферу контрольной деятельности Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь входит контроль за соблюдением проверяемыми субъектами налогового законодательства, законодательства о предпринимательстве, лицензировании отдельных видов деятельности, контроль за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты обязательных платежей в бюджет, контроль за соблюдением установленного порядка приема наличных денежных средств при реализации товаров (работ, услуг), использования кассового оборудования, расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь; контроль за соблюдением установленного порядка использования иностранной безвозмездной помощи; контроль за целевым использованием денежных средств, в том числе в иностранной валюте, контроль за соблюдением законодательства по вопросам бухгалтерского и налогового учета, валютный контроль (контроль за принятием иностранной валюты в качестве платежного средства, осуществлением валютно-обменных операций, обязательной продажей иностранной валюты) и др.

Министерство труда и социальной защиты осуществляет контроль за соблюдением законодательства о пенсионном обеспечении, контроль за соблюдением законодательства о занятости населения, надзор за соблюдением законодательства о труде и пенсионном обеспечении по вопросам предоставления компенсаций работникам за работу с вредными и (или) опасными условиями труда, контроль за соблюдением законодательства о государственном социальном страховании и об охране труда.

Министерство финансов и его территориальные органы осуществляют контроль за состоянием ведомственного контроля за финансово-хозяйственной деятельностью организаций, контроль за финансовым состоянием и финансовыми результатами деятельности страховых организаций, контроль за соблюдением аудиторскими организациями и аудиторами – индивидуальными предпринимателями законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность, за исключением контроля за соблюдением законодательства об аудиторской деятельности в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, банковских группах и банковских

холдингах; контроль за соблюдением бюджетного законодательства, а также законодательства, предусматривающего использование бюджетных средств, в том числе целевым и эффективным использованием средств, выделяемых из бюджетов и государственных внебюджетных фондов др.

Министерство экономики уполномочено осуществлять контроль за соблюдением законодательства о государственных закупках товаров (работ, услуг), контроль за целевым использованием средств, выделяемых из республиканского бюджета в рамках программ государственной поддержки малого предпринимательства на оказание государственной финансовой поддержки субъектам малого предпринимательства, субъектам инфраструктуры поддержки малого и среднего предпринимательства.

Государственный таможенный комитет осуществляет контроль за соблюдением требований таможенного законодательства Таможенного союза и Республики Беларусь, налогового законодательства Республики Беларусь в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза и (или) при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, контроль за целевым использованием товаров, ввезенных на территорию Республики Беларусь, а также выполнением иных условий, исполнение которых после выпуска товаров является обязательным в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и Республики Беларусь, контроль за осуществлением внешнеторговых операций, а также валютный контроль.

#### **4. Органы ведомственного контроля и их основные функции**

Ведомственный контроль является важной составляющей государственного контроля.

Ведомственный контроль осуществляется в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 22 июня 2010 г. N 325 «О ведомственном контроле в Республике Беларусь», который регламентирует деятельность органов ведомственного контроля.

Органами ведомственного контроля являются контрольно-ревизионные управления (отделы) или управления (отделы) внутреннего аудита соответствующих отраслевых министерств, государственных комитетов, концернов, ведомств и т.д. В Указе содержится исчерпывающий перечень органов, осуществляющих ведомственный контроль – 51 (приложение к указу).

Основными задачами контролирующих органов являются:

1. обеспечение контроля за соответствием требованиям законодательства деятельности, осуществляемой подведомственными организациями;

2. своевременное предупреждение, выявление и пресечение нарушений законодательства;

3. принятие мер по обеспечению сохранности, целевого и эффективного использования имущества подведомственных организаций;

4. выявление неиспользуемых резервов повышения эффективности деятельности подведомственных организаций.

Функциями контролирующих органов являются:

1. организация и проведение: плановых проверок подведомственных организаций; внеплановых проверок подведомственных организаций по поручениям органов уголовного преследования по возбужденным уголовным делам, руководителей органов уголовного преследования и судов по находящимся в их производстве делам (материалам); камеральных проверок; мероприятий по наблюдению, анализу, оценке, установлению причинно-следственных связей и прогнозированию факторов, влияющих на результаты деятельности подведомственной организации (мониторинг);

2. оказание методологической помощи подведомственным организациям в целях повышения эффективности их деятельности;

3. обеспечение контроля за устранением подведомственными организациями выявленных в ходе проведения проверок нарушений, учета проведенных проверок в подведомственных организациях и их результатов;

4. проведение анализа применения подведомственными организациями актов законодательства и выработка на его основе предложений о совершенствовании таких актов.

Министерством финансов разработаны Методические рекомендации по выявлению нарушений антикоррупционного законодательства при проведении ведомственных проверок. Рекомендовано обращать особое внимание на:

1. порядок проведения процедур закупок, выявление необоснованных посредников, обеспечение целевого и эффективного использования государственных средств, выделяемых на закупку товаров (работ, услуг);

2. факты непроведения либо нарушения порядка проведения открытых конкурсов или аукционов при принятии решений: о привлечении юридических лиц и (или) индивидуальных предпринимателей к реализации государственных программ и государственных заказов, о распределении квот, о выборе поставщиков

для государственных нужд, о возложении на юридическое лицо и (или) индивидуального предпринимателя отдельных функций государственного заказчика;

3. соблюдение законодательства при сдаче в аренду государственного имущества (правильное и своевременное взыскание арендной платы, своевременность принятия мер при необходимости расторжения договоров аренды);

4. целевое и эффективное использование денежных средств, получаемых в виде бюджетных субсидий, рациональное использование финансовых, трудовых, материальных, сырьевых и топливно-энергетических ресурсов;

5. соблюдение законодательства при проведении строительных подрядных работ (наличие экономического обоснования от претендентов при проведении конкурсов и др.);

6. использование средств организаций на оказание материальной помощи, порядок выдачи ссуд, займов работникам;

7. порядок выплаты заработной платы, выявление «мертвых душ», необоснованных зачислений денежных средств на счета работников;

8. оказание неправомерного предпочтения интересам физических или юридических лиц либо предоставление им необоснованных льгот и привилегий или оказание содействия в их предоставлении;

9. факты передачи бюджетных средств или иного имущества, находящегося в государственной собственности, если это не предусмотрено законодательными актами Республики Беларусь;

10. полноту и своевременность представления соответствующими работниками деклараций о доходах и имуществе.

В соответствии с Указом № 510 в рамках ведомственного контроля могут проводиться исключительно:

а) плановые проверки не чаще одного раза в два календарных года независимо от отнесения проверяемого субъекта к группам риска. В отношении проверяемых субъектов, добросовестно исполняющих обязательства перед бюджетом, включая государственные целевые бюджетные фонды, и не имеющих фактов нарушений законодательства, плановые проверки должны проводиться не чаще одного раза в пять календарных лет, за исключением дипломатических представительств и консульских учреждений Республики Беларусь, проверки которых при отсутствии фактов нарушений законодательства по результатам предыдущей плановой проверки должны проводиться не чаще одного раза в три календарных года;

б) внеплановые проверки по поручениям органов уголовного преследования по возбужденным уголовным делам, руководителей (их заместителей) органов уголовного преследования и судов по находящимся в их производстве делам (материалам);

в) внеплановые проверки республиканских и коммунальных унитарных предприятий, преобразуемых в открытые акционерные общества в порядке, установленном законодательством, для подтверждения достоверности баланса данных предприятий на 1 января текущего года.

По результатам ведомственного контроля составляется «Отчет о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью», форма которого утверждена постановлением Министерства финансов от 30 ноября 2012 г. № 67.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Дайте определение контроля.
2. В чем заключается основная цель контроля?
3. Назовите объект и субъект контроля.
4. Перечислите общие и конкретные задачи контроля.
5. На соблюдении каких принципов основывается организация контрольной деятельности?
6. Какие принципы осуществления контрольной (надзорной) деятельности определены Указом № 510?
7. Перечислите основные признаки классификации контроля.
8. Какие виды контроля выделяются в зависимости от различных признаков?
9. Каким документом определяются органы контрольной (надзорной) деятельности?
10. Назовите сферы контрольной деятельности КГК, Национального банка, Министерства по налогам и сборам, Министерства труда и социальной защиты, Министерства финансов, Министерства экономики, Государственного таможенного комитета.
11. Каким нормативным правовым актом регулируется порядок осуществления ведомственного контроля в Республике Беларусь?
12. Назовите органы ведомственного контроля и перечислите их функции.

## **Тема 2 Организация контрольно-ревизионной работы**

- 1.Ревизии производственной и финансово-хозяйственной деятельности, их классификация и виды
- 2.Организация контрольной деятельности государственных контролирующих органов
- 3.Права, обязанности и ответственность работников контролирующих органов и проверяемых лиц
4. Этапы и организация ревизионного процесса

### **1.Ревизии (проверки) производственной и финансово-хозяйственной деятельности, их классификация и виды**

Ревизия в переводе с латинского означает «пересмотр».

Ревизия – способ контроля, предусматривающий глубокое и полное изучение финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательской деятельности, в процессе которого устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершаемых хозяйственных операций, а также ведения бухгалтерского учёта в нескольких или во всех направлениях деятельности субъекта предпринимательской деятельности.

Проверка – форма контроля (надзора), в ходе которого контролирующий (надзорный) орган проверяет соответствие деятельности, осуществляемой проверяемыми субъектами, требованиям законодательства и при выявлении нарушений законодательства применяет полномочия, предоставленные законодательными актами в целях пресечения нарушений и устранения их вредных последствий.

Основные задачи, которые решаются в ходе проведения проверок:

1. проверка соблюдения субъектами предпринимательской деятельности законодательства в сфере экономических отношений;
2. проверка законности совершаемых хозяйственных и финансовых операций, обеспечения сохранности государственного имущества;
3. своевременное выявление, пресечение и предотвращение правонарушений, наносящих ущерб экономическим интересам Республики Беларусь, установление причин и условий, способствующих их совершению;
4. принятие мер по возмещению причинённого ущерба;
5. выявление неиспользуемых резервов повышения эффективности экономической деятельности субъекта предпринимательской деятельности.

В зависимости от органов, осуществляющих ревизию, выделяются:

1. ведомственные ревизии (проводятся в подведомственных предприятиях контрольно-ревизионным аппаратом вышестоящих органов: министерств, государственных комитетов, ведомств);

2. вневедомственные ревизии (проводятся контрольно-ревизионным аппаратом органов государственного контроля, наделённых контрольными правами по отношению к организациям всех отраслей экономики, независимо от их ведомственной подчинённости);

3. внутрихозяйственные ревизии (проводятся внутри организаций и контролируют деятельность входящих в их состав структурных подразделений, не имеющих юридической самостоятельности).

По организационному признаку ревизии делятся на плановые и внеплановые. Плановыми считаются проверки, которые включены в координационный план контрольной деятельности. Внеплановыми считаются проверки, проводимые по распоряжению и решению органов и лиц, определенных Указом № 510.

В зависимости от полноты ревизии бывают комплексные, некомплексные и тематические.

Комплексные ревизии предполагают проверку всех сторон деятельности организации. Проверяется производственная и финансово-хозяйственная деятельность. Комплексную ревизию проводит группа проверяющих, в состав которой входит бухгалтер-ревизор, специалисты в области экономики и технологии производства, организации труда и т.п.

Некомплексная ревизия – это ревизия, проводимая, как правило, одним ревизором (обычно специалистом по бухгалтерскому учёту и финансам), при которой проверяется финансово-хозяйственная деятельность. Некомплексные ревизии не позволяют в полной мере выявить состояние ведения производства, уровень внедрения достижений научно-технического прогресса и передовых технологий, поэтому они менее эффективны по сравнению с комплексными ревизиями.

Тематические ревизии – это ревизии, проводимые в целях проверки состояния отдельных разделов (частей, участков) экономической и социальной деятельности предприятий и организаций. Такие ревизии назначаются для детального изучения соответствующих тем (вопросов) и разработок конкретных мероприятий по устранению выявленных недостатков.

В зависимости от полноты проверки хозяйственных операций ревизии классифицируются на сплошные, выборочные и комбинированные.

Сплошные ревизии – проверка осуществляется за весь период без исключения всех хозяйственных операций. Проверяются все записи в

учётных регистрах и отчётные показатели. Это наиболее эффективный вид ревизий, однако, как правило, из-за большой трудоёмкости он используется только в тех случаях, когда в организации допущены серьезные нарушения и злоупотребления.

Выборочные ревизии – это такие ревизии, которые предусматривают проверку хозяйственных операций и бухгалтерских документов не за весь ревизуемый период, а только за время, заранее намеченное ревизором, т.е. за определённые промежутки времени внутри ревизуемого периода.

Комбинированные ревизии сочетают выборочное и сплошное исследование хозяйственных операций. Как правило, сплошным способом проверяют кассовые операции и расчеты с подотчётными лицами, все другие хозяйственные операции – выборочно. Однако если в процессе выборочной проверки будут выявлены злоупотребления, хищения и другие серьёзные нарушения финансовой или расчётно-кассовой дисциплины, то по данному кругу хозяйственных операций следует провести сплошную проверку документов и записей в учётных регистрах.

Указ 510 определяет также такие виды проверок, как контрольная и совместная, а также мероприятия технического характера и мониторинг.

Контрольная проверка – проверка устранения проверяемыми субъектами нарушений, выявленных в результате проведения предыдущей проверки.

Совместная проверка – проверка, проводимая несколькими контролирующими (надзорными) органами, за исключением проверки, проводимой вышестоящим контролирующим (надзорным) органом с участием должностных лиц нижестоящих контролирующих (надзорных) органов, а также проверки, проводимой органами Комитета государственного контроля, прокуратуры с привлечением к участию в проверке представителей других контролирующих (надзорных) органов.

Мероприятия технического (технологического, поверочного) характера – действия контролирующих (надзорных) органов по оценке соблюдения юридическими и физическими лицами требований актов законодательства, в том числе обязательных для соблюдения требований технических нормативных правовых актов, по обеспечению исправного состояния и правил эксплуатации машин и механизмов, транспортных средств, оборудования, используемых в технологическом процессе, сохранности находящегося на ответственном хранении, в собственности или хозяйственном ведении имущества, использования природных ресурсов, соблюдения правил утилизации отходов, образующихся в процессе деятельности организаций и индивидуальных



предпринимателей, установленного порядка хранения оружия и боеприпасов, особых правил привлечения и использования наемных работников, обеспечения безопасности дорожного движения, проведения расследования несчастных случаев на производстве, а также при подозрении на профессиональное заболевание и в других аналогичных случаях, включенные в утверждаемый Советом Министров Республики Беларусь по согласованию с Президентом Республики Беларусь перечень мероприятий технического (технологического, поверочного) характера.

Определение мониторинга было приведено выше.

## **2. Организация контрольной деятельности государственных контролирующих органов**

Организация контрольной деятельности предполагает её планирование, учёт, отчётность и контроль за ней.

Планы контрольно-ревизионной работы делятся на перспективные и текущие.

Перспективные планы составляются на 5 лет, включают мероприятия по совершенствованию форм и методов хозяйственного контроля, усовершенствованию действующих и разработке новых нормативно-справочных материалов и методических рекомендаций по проведению контрольно-ревизионной работы, по подготовке и повышению квалификации кадров контрольно-ревизионного аппарата.

Текущие планы контрольно-ревизионной работы составляются на предстоящий год (с разбивкой на полугодия), которые затем передаются в Комитет Государственного Контроля для составления координационного плана контрольной (надзорной) работы.

При составлении плана должны учитываться требования, содержащиеся в Указе № 510.

Запрещается проведение проверок в течение двух лет со дня:

- государственной регистрации - организаций (кроме созданных в порядке реорганизации), индивидуальных предпринимателей;
- присвоения учетного номера плательщика - обособленных подразделений организаций;
- создания - представительств иностранных организаций;
- первоначальной выдачи специального разрешения (лицензии) - лиц, осуществляющих частную нотариальную деятельность;
- первоначальной уплаты сбора за осуществление ремесленной деятельности, сбора за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агроэкотуризма - лиц, осуществляющих ремесленную деятельность, деятельность в сфере агроэкотуризма.

В течение этих двух лет могут назначаться внеплановые проверки по поручению Президента Республики Беларусь; Комитетом государственного контроля (либо по его поручению) при наличии у него информации, свидетельствующей о лжепредпринимательстве или совершении финансовых операций с нарушением требований законодательства (незаконных финансовых операций) на сумму, превышающую 1000 базовых величин; по поручению органов уголовного преследования; по заявлению проверяемого субъекта и в других случаях.

По истечении двух лет проверка может быть проведена при ее включении в координационный план контрольной (надзорной) деятельности (далее - плановая проверка):

- в зависимости от отнесения проверяемого субъекта к высокой, средней или низкой группе риска в соответствии с критериями отнесения проверяемых субъектов к группе риска;

- на основании решения или поручения Президента Республики Беларусь, в соответствии с которым деятельность конкретного проверяемого субъекта подлежит проверке, но не требуется ее безотлагательное начало.

Критерии отнесения проверяемых субъектов к группе риска для назначения плановых проверок определены в приложении к Указу № 510.

Контролирующий (надзорный) орган вправе назначить плановые проверки в отношении проверяемых субъектов, отнесенных:

- к высокой группе риска, не чаще одного раза в течение календарного года. Если по результатам проведенной контролирующим (надзорным) органом плановой проверки нарушений законодательства проверяемым субъектом не установлено, следующая плановая проверка этого субъекта назначается данным контролирующим (надзорным) органом не ранее чем через два года;

- к средней группе риска, - не чаще одного раза в три года. Если по результатам проведенной контролирующим (надзорным) органом плановой проверки нарушений законодательства проверяемым субъектом не установлено, следующая плановая проверка этого субъекта назначается данным контролирующим (надзорным) органом не ранее чем через пять лет;

- к низкой группе риска, - по мере необходимости, но не чаще одного раза в пять лет.

Плановые проверки в отношении проверяемого субъекта, отнесенного к средней группе риска, могут не назначаться, а отнесенного к низкой группе риска, - не назначаются в одном из следующих случаев:

по результатам анализа имеющейся в распоряжении контролирующего органа информации, в том числе представленной проверяемым субъектом по контрольному списку вопросов (чек-листу), не установлено признаков, указывающих на нарушения законодательства;

на дату назначения проверки имеется аудиторское заключение, содержащее безусловно положительное мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности (данных книги учета доходов и расходов проверяемых субъектов, применяющих упрощенную систему налогообложения) и соответствии совершенных финансовых операций законодательству. В этом случае плановые проверки могут не назначаться (не назначаются) за период и по вопросам, проверенным в ходе аудита, за исключением проверки вопросов правильности исчисления, своевременности и полноты уплаты налогов, сборов, иных обязательных платежей в бюджет, в том числе в государственные целевые бюджетные фонды, а также государственные внебюджетные фонды.

Плановые проверки одного проверяемого субъекта в течение календарного года могут быть осуществлены несколькими контролирующими органами только в форме совместной проверки. Проведение нескольких плановых проверок одного и того же проверяемого субъекта в течение календарного года не допускается.

В рамках ведомственного контроля могут проводиться исключительно плановые проверки не чаще одного раза в два года независимо от отнесения проверяемого субъекта к группам риска, а также внеплановые проверки по поручениям органов уголовного преследования по возбужденным уголовным делам, руководителей органов уголовного преследования и судов по находящимся в их производстве делам.

Проведение ведомственного контроля осуществляется в соответствии с Положением о порядке организации и проведения проверок и не исключает проведения проверок контролирующими (надзорными) органами.

Проверка контролирующим (надзорным) органом проверяемого субъекта по одному и тому же вопросу за один и тот же период, в том числе в ходе совместной проверки, не допускается, за исключением проверок, проводимых по поручениям Президента Республики Беларусь, Президиума Совета Министров Республики Беларусь, Председателя Комитета государственного контроля, органов уголовного преследования по возбужденным уголовным делам, проверок, осуществляемых Национальным банком, дополнительных и встречных

проверок, а также в отношении проверяемых субъектов, проверка которых ранее проведена в рамках ведомственного контроля.

Проверка проверяемого субъекта проводится за период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором в установленном порядке принято решение о назначении проверки, а также за истекший период текущего календарного года.

При составлении плана контрольно-ревизионной работы предусматриваются равномерная загрузка работников ревизионного аппарата, а также выделение резерва времени для внеплановых заданий и контроля за выполнением решений, принятых по результатам ранее проведенных ревизий и проверок. Каждому работнику составляется индивидуальный график работы на основании годовых планов.

Учёт контрольно-ревизионной работы. Для учёта выполнения планов контрольно-ревизионной работы и результатов проверок ведётся журнал регистрации проведенных ревизий и проверок.

Основные реквизиты этого журнала: наименование ревизуемого предприятия, вид ревизии, время проведения ревизии, дата представления акта ревизии, дата и номер принятого решения по результатам, дата информации по выполнению решения, результаты ревизии (незаконные выплаты денежных средств, сумма ущерба от порчи, повреждений, хищений, приписки и искажения отчётности).

Наряду с этими показателями в журнале следует учитывать: число дел и на какую сумму передано следственным органам; количество лиц, привлечённых к дисциплинарной ответственности, в том числе освобождено от занимаемых должностей; количество лиц, привлечённых к материальной ответственности, включая лишение премий; сумму возмещённого ущерба.

На основании журнала составляется «Отчет о контрольно-экономической работе №1-КЭР», форма которого утверждена приказом Министерства финансов от 24 ноября 2011 № 288. Отчёт содержит: количество подконтрольных объектов, количество объектов, на которых проведены ревизии, выявленные незаконные хозяйственные операции и их суммы, суммы недостач, хищений, количество переданных дел в следственные органы, суммы, взысканные в ходе ревизии и позже, численность ревизоров по штату и фактически.

Контроль за осуществлением контрольной деятельности осуществляется со стороны вышестоящих органов.

### **3.Права, обязанности и ответственность работников контролирующих органов и проверяемых лиц**

Права, обязанности и ответственность работников контролирующих органов и проверяемых лиц установлены Указом Президента Республики Беларусь № 510.

Контролирующие органы и проверяющие в пределах своей компетенции вправе:

1. при предъявлении служебных удостоверений и предписания на проведение проверки свободно входить в служебные, производственные и иные помещения, территории проверяемого субъекта для проведения проверки;

2. при проведении проверки проверять у представителей проверяемого субъекта документы, удостоверяющие личность, и (или) документы, подтверждающие полномочия, а также в установленных случаях и порядке производить личный досмотр (обыск) и досмотр находящихся при них вещей, документов, ценностей и транспортных средств;

3. в рамках вопросов, подлежащих проверке, требовать и получать от проверяемого субъекта, участников контрольного обмера необходимые для проверки документы (их копии), в том числе в электронном виде, иную информацию, касающуюся его деятельности и имущества;

4. истребовать посредством направления письменных запросов от контрагентов проверяемого субъекта копии документов и иную информацию по операциям и расчетам, проводимым с проверяемым субъектом или с третьими лицами, имеющими отношение к проверяемым финансово-хозяйственным операциям, а при необходимости – проводить встречные проверки;

5. истребовать в пределах своей компетенции на безвозмездной основе у государственных органов, иных организаций и физических лиц, обладающих информацией и (или) документами, имеющими отношение к деятельности и (или) имуществу проверяемого субъекта, необходимую для проверки информацию и (или) документы;

6. привлекать экспертов, специалистов;

7. получать доступ в пределах своей компетенции к базам и банкам данных проверяемого субъекта;

8. вызывать в контролирующий орган представителей проверяемого субъекта, участников контрольного обмера, а также других лиц, имеющих документы и информацию о деятельности проверяемого субъекта;

9. при проведении проверки использовать технические средства, в том числе аппаратуру, осуществляющую звуко- и видеозапись, кино- и

фотосъемку, ксерокопирование, устройства для сканирования документов, идентификаторы скрытых изображений, для контроля за соблюдением законодательства, сбора и фиксации доказательств, подтверждающих факты правонарушений;

10. изымать у проверяемого субъекта подлинники документов, имеющих отношение к выявленным нарушениям, а также для проведения экспертизы документов, иных носителей информации в целях установления их подлинности;

11. проводить контрольные закупки товарно-материальных ценностей и контрольные оформления заказов на выполнение работ, оказание услуг;

12. изымать для направления на техническое освидетельствование кассовое оборудование;

13. требовать письменные и устные объяснения от представителей проверяемого субъекта, иных лиц по вопросам, возникающим в ходе проведения проверки;

14. в случаях, предусмотренных законодательными актами, получать в банках сведения о счетах и вкладах проверяемого субъекта, в том числе о наличии счета в банке, иную информацию, составляющую банковскую тайну, необходимую для проведения проверки;

15. проводить проверки фактического наличия документов и (или) имущества в кассах, помещениях, иных местах их хранения, контрольные обмеры, контрольные запуски в производство сырья и материалов, требовать от представителей проверяемого субъекта проведения инвентаризации, а также проверять ее результаты;

16. осуществлять иные полномочия, предусмотренные законодательными актами.

Контролирующие (надзорные) органы и проверяющие обязаны:

1. проводить проверку в соответствии с предписанием на ее проведение и законодательством;

2. предъявить проверяемому субъекту служебное удостоверение и предписание на проведение проверки;

3. внести определенные законодательством сведения о проведении проверки в книгу учета проверок (при их представлении);

4. проводить проверки в рабочее время проверяемых субъектов;

5. требовать у проверяемых субъектов только те сведения и документы, которые относятся к вопросам, подлежащим проверке;

6. соблюдать законодательство, права и законные интересы проверяемых субъектов;

7. при проведении проверки соблюдать служебную этику;

8. ознакомить представителей проверяемого субъекта с результатами проверки;

9. принимать необходимые меры по возмещению вреда, причиненного государству, иным лицам;

10. передавать материалы проверок в органы уголовного преследования и суды;

11. вносить предложения о применении мер дисциплинарного взыскания к лицам, действия (бездействие) которых повлекли нарушения;

12. осуществлять иные полномочия, предусмотренные законодательными актами.

Проверяемые субъекты, их представители, участники контрольного обмера вправе:

1. получать от контролирующих органов информацию об основаниях включения проверки в координационный план контрольной деятельности;

2. требовать от проверяющего предъявления служебного удостоверения и предписания на проведение проверки;

3. отказать в допуске проверяющих на территорию проверяемого субъекта в случае отсутствия у них предписания на проведение проверки, служебных удостоверений, истечения срока проверки, предусмотренного в предписании на ее проведение;

4. не допускать к проведению проверки проверяющего, отказавшегося внести необходимые сведения в книгу учета проверок;

5. не выполнять требования проверяющего, если его требования не относятся к вопросам, подлежащим проверке;

6. присутствовать при проведении проверки, давать объяснения по вопросам, относящимся к предмету проверки;

7. заявить отвод эксперту, специалисту;

8. просить о назначении эксперта, специалиста из числа указанных им лиц;

9. представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта, специалиста;

10. присутствовать с разрешения должностного лица контролирующего органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;

11. знакомиться с заключением эксперта, специалиста;

12. указывать в акте проверки о своем согласии или несогласии с ее результатами;

13. требовать в установленном порядке возмещения ущерба, причиненного действиями (бездействием) проверяющих;

14. получить копию предписания на проведение проверки, акт (справку) проверки, а также промежуточный акт – в случае его составления;

15. обжаловать решения контролирующего органа по акту проверки, требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействие) проверяющих.

Проверяемые субъекты, их представители, участники контрольного обмера обязаны:

1. выполнять законные требования контролирующих органов и проверяющих, включая требование о предъявлении книги учета проверок;

2. обеспечить допуск проверяющих к проверке и предоставить необходимые для проверки документы;

3. обеспечивать проверяющим возможность осуществления их прав и обязанностей, включая предоставление помещений, пригодных для проведения проверки (в случае их наличия);

4. обеспечить проведение инвентаризации, контрольных обмеров, контрольных запусков в производство сырья и материалов, расчетов и экспертиз, а также других действий по проверке проверяемого субъекта;

5. обеспечить возможность осуществления отбора проб и образцов, проведения испытаний, технических освидетельствований;

6. изготавливать за свой счет копии изымаемых документов;

7. возмещать в случаях и порядке, установленных Советом Министров Республики Беларусь, затраты, связанные с проведением исследований, технических освидетельствований и экспертиз, привлечением экспертов, специалистов, а также стоимость израсходованных проб и образцов;

8. содействовать проверяющим в проведении проверки;

9. давать по требованию проверяющих письменные и устные объяснения, представлять справки, расчеты;

10. являться в контролирующий орган по его вызову. При невозможности явиться в указанные в уведомлении место и (или) время вызываемое лицо обязано сообщить об этом в контролирующий (надзорный) орган, указав причины, и согласовать иное время прибытия;

11. представить проверяющему затребованные у них информацию и (или) документы или сообщить об их отсутствии;

12. предупредить проверяющих о том, что проверяемые ими сведения относятся к охраняемой законодательными актами тайне;

13. принять меры к устранению выявленных контролирующим органом по результатам проверки нарушений, возместить вред, причиненный государству, иным лицам.

Материально ответственные лица проверяемого субъекта обязаны присутствовать при проверке вверенных им ценностей, контрольных



запусках в производство сырья и материалов, а также при других действиях по проверке в отношении проверяемого субъекта.

При невозможности обеспечить присутствие материально ответственного лица при проверке вверенных ему ценностей и других действиях проверяющий вправе провести такие действия без участия указанного лица с привлечением работников проверяемого субъекта, определенных его руководителем, и (или) с участием не менее двух понятых. Лица, присутствующие при проведении проверки, также подписывают документы, составленные по ее результатам.

#### **4. Этапы и организация ревизионного процесса**

Ревизионный процесс состоит из следующих этапов:

1. подготовительный;
2. проведение ревизии;
3. оформление результатов;
4. реализация материалов ревизии;
5. контроль за исполнением решений по ревизии.

Подготовительный этап предполагает проведение определённой работы, в процессе которой определяется перечень разрабатываемых вопросов, подлежащих проверке, а при необходимости разрабатывается программа её проведения, утверждаемая лицом, назначившим проверку.

Он включает:

- предварительное ознакомление с материалами, характеризующими деятельность объекта; исследование актов предыдущих проверок и других материалов, изучение отчётности организации, анализ другой информация;
- составление программы ревизии, индивидуальных планов;
- решение организационных вопросов ревизии, установление её вида.

Ревизия назначается приказом, в котором указывается объект контроля, срок, период ревизии, фамилия ревизора.

Проведение ревизии. Выделяются следующие подэтапы:

- наделение полномочиями. Предъявление служебного удостоверения проверяющим. Руководитель объекта даёт распоряжение о предоставлении необходимых документов для ревизии, определяется место для работы ревизора;
- проведение инвентаризации денежных средств, материальных ценностей;
- личное ознакомление ревизора с хозяйством, структурой управления;

– документальная и практическая проверка подконтрольного объекта.

Оформление результатов ревизии. На этом этапе проводится систематизация результатов ревизии. Оформляется акт ревизии – основной документ, отражающий недостатки, нарушения. Результаты ревизий, в ходе которых не установлено нарушений, оформляются справками.

Реализация материалов ревизии. Результаты ревизии обсуждаются и разрабатываются мероприятия по устранению недостатков. Материалы ревизии могут быть переданы в следственные органы. По результатам ревизии издаётся приказ, которым определяются мероприятия, лица, ответственные за мероприятия, сроки, наказание виновных.

Контроль за исполнением решений по ревизии. Такой контроль осуществляется следующими способами: проверка решений, принятых по результатам других проверок; получение информации от проверяемого объекта; назначение специальных, тематических проверок.

#### **Вопросы для самоконтроля**

1. Дайте определение ревизии.
2. Дайте определение проверки.
3. Перечислите основные задачи, которые решаются в ходе проверки.
4. По каким признакам и на какие виды классифицируются ревизии (проверки)?
5. Каким образом осуществляется планирование проверок?
6. Какова периодичность проведения проверок организаций?
7. Каким образом осуществляется учет контрольно-ревизионной работы?
8. Перечислите права, обязанности и ответственность работников контролирующих органов.
9. Перечислите права, обязанности и ответственность работников проверяемых организаций.
10. Назовите этапы ревизионного процесса.
11. Дайте характеристику этапам ревизионного процесса.

### **Тема 3 Методические приёмы проведения ревизии и реализующие их контрольно-ревизионные процедуры**

1. Способы и технические приёмы фактического контроля
2. Способы и технические приёмы документального контроля

#### **1. Способы и приёмы фактического контроля**

К приёмам фактического контроля относятся:

1. инвентаризация;
2. осмотр;
3. обследование объекта;
4. контрольная закупка;
5. выпуск контрольной партии продукции;
6. контрольный запуск сырья в производство;
7. лабораторный анализ;
8. контрольный обмер;
9. экспертная оценка;
10. контрольные проверки.

1. Инвентаризация – это проверка и документальное подтверждение фактического наличия имущества и финансовых обязательств, выявление отклонений от учётных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учёта.

Без инвентаризации невозможно дать объективную оценку сохранности имущества, определить действительные потери сырья и материалов при их хранении и перевозках в пределах норм естественной убыли, ущерб, причинённый недостачами, растратами и другими злоупотреблениями. Она также используется для определения изъятого имущества по подложным документам, завышения цен и других неправомερных действий должностных лиц.

Важно соблюдать последовательность проведения инвентаризации, т.к. это соблюдение позволяет обеспечить качество.

2. Осмотр представляет непосредственное изучение определенных объектов учета, выполняющих в хозяйственной системе те или иные конкретные функции (денежные средства, ценные бумаги, материальные ценности и т.п.).

С помощью этого приема можно выяснить условия хранения имущества, документов. Осмотру подвергают разнообразные объекты: территорию, места хранения материальных ценностей, документов, производственное и торговое оборудование, готовую продукцию, контрольно-кассовые аппараты и т.д.

3. Обследование представляет собой как бы продолжение осмотра, но с одновременным ознакомлением с нормативными и

оправдательными документами, с получением объяснения от ответственных лиц. Обследование объектов включает круг вопросов, связанных с изучением организационно-производственной деятельности и проверкой сохранности имущества контролируемого предприятия. Как правило, наиболее целесообразно проводить обследование в начале контрольных процедур.

4. Контрольная закупка. Контрольной закупкой признается искусственно созданная должностными лицами контролирующих органов ситуация приобретения ценностей без цели их приобретения или последующей реализации. Проводится внезапно. Обязательным условием является передача денег и получение товара проверяющими. Результаты оформляются актом. Проводить контрольную закупку или контрольное оформление заказов могут органы Комитета государственного контроля, налоговые органы и органы, осуществляющие оперативно-розыскную деятельность.

5. Выпуск контрольной партии продукции. Под контрольной партией продукции подразумевается такая партия, выпуск которой организуется проверяющими со специальной, но заранее не объявленной целью. Такой выпуск осуществляется чаще всего как самостоятельный прием и лишь при необходимости дополняет другие. Выпуск контрольной продукции может сопровождаться проверкой своевременности клеймения весов и гирь, мерного инвентаря и т.д.

6. Контрольный запуск сырья и материалов в производство применяют в тех случаях, когда необходимо установить фактический расход сырья или материалов на производстве, выход полуфабрикатов, готовой продукции, количество отходов. Применяют его и для проверки действующих или ранее действовавших на предприятии норм расхода сырья и материалов, технологического процесса, производительности оборудования и т.п. Для этого проводят соответствующий производственный эксперимент (например, изготовление образцов изделий, выпечка кулинарной продукции и др.).

7. Лабораторный анализ качества материалов, товаров, сырья и готовой продукции. Использование данного метода дает возможность контролировать качество поступающих материалов, товаров, сырья, а также готовой продукции и полуфабрикатов; позволяет выявить факты использования некондиционного сырья, несоблюдение норм расхода. Эти и другие факты могут свидетельствовать, например, о нарушении технологического режима, установленных норм и т.д. Анализ может проводиться отделом технического контроля или соответствующими специализированными организациями (инспекцией по качеству и др.).

8. Контрольный обмер. С помощью обмера проверяют соответствие характера, количества и стоимости выполненных работ

тем, которые указаны в актах приемки и нарядах, а также в проектах и смете; соответствие выполненных работ составу работ, предусмотренных сметными нормами; законченность объектов, конструктивных элементов, этапов и видов работ или их частей. Такую проверку проводят различными способами, что зависит от характера работ и их результатов.

Для контрольного обмера создаётся специальная комиссия с обязательным привлечением специалистов по строительству. Комиссия производит обмер. Результаты комиссии оформляются актом. Если контрольный обмер производился с целью проверки правильности расходования материалов, то на основе акта составляется сличительная ведомость, в которой приводятся данные о наименовании материалов, израсходованных на выполненные работы по установленным нормам, фактический расход материалов по данным бухгалтерского учёта и результат обмера.

9. Экспертная оценка. Экспертная оценка применяется для получения квалифицированного заключения по какому-либо вопросу – например, экспертная оценка неденежного вклада в уставный фонд организации, проверка качества проектно-сметной, технологической и другой документации, установления подлинности документов, включая подписи должностных лиц.

10. Контрольные проверки по своему содержанию могут быть разными. Аудиторы и ревизоры применяют контрольные проверки для изучения полноты оприходования грузов, прибывших автомобильным, водным или железнодорожным транспортом, достоверности совершаемых операций по отпуску материальных ценностей со складов, качества инвентаризаций, проводимых в процессе аудита или ревизии, соблюдения правил отпуска материалов, готовой продукции и т.д.

## **2. Способы и технические приёмы документального контроля**

Каждая хозяйственная операция оформляется соответствующими документами, ими же обосновываются записи в регистрах синтетического и аналитического учёта. На основе регистров бухгалтерского учёта составляются бухгалтерский баланс и отчётность. Поэтому для оценки достоверности совершённых хозяйственных операций, прежде всего, прибегают к использованию методических приёмов проверки документов и записей в регистрах бухгалтерского учёта.

Без использования методических приёмов проверки первичной документации, произведенных записей в учётных регистрах и бухгалтерской отчётности, никакая контрольная деятельность невозможна.

В зависимости от содержания контроля и состояния бухгалтерского учёта, для оценки совершённых хозяйственных операций используются различные по содержанию методические приёмы проверки документов. Среди них можно выделить:

1. формальную проверку;
2. арифметическую;
3. экспертную;
4. логическую;
5. экономическую;
6. нормативно-правовую;
7. встречную;
8. контрольное сличение (балансовая увязка движения материальных активов);
9. обратную калькуляцию (обратный счёт);
10. оценку документов по данным корреспондирующих счетов;
11. счётную (аналитическую) проверку отчётности и балансов;
12. сравнение.

1.Формальная проверка. Она предусматривает проверку соблюдения действующих форм документов, последовательности, полноты и правильности заполнения реквизитов документов, соблюдения порядковой нумерации и наличия соответствующих подписей в документах.

2.Арифметическая проверка документов включает правильность проставленных цен в документе, приведенных наценок, скидок, произведенных вычислений и таксировок, подсчёт итогов и других арифметических действий, выполняемых при оформлении и обработке документов. Например, подсчёт итогов в кассовой книге и т.п.

3.Экспертная проверка дополняет формальную и арифметическую и направлена на выявление подделок в документах. Встречаются различные подделки: дописка текста, букв и цифр, зачёркивание, частичное или полное удаление написанного текста, цифровых записей, подделывание подписей и т.п. Они могут быть выявлены при внимательном осмотре документа. Обычно доброкачественный документ имеет одинаковые цвет бумаги, печатный текст или чернила, каллиграфию письма или шрифт букв, устойчивые цифры и буквы.

4.Логическая проверка. При логической проверке злоупотреблений сопоставляются хозяйственная операция, отражённая в документе, с различными взаимосвязанными показателями, событиями, явлениями, определяется, была ли объективная возможность её возникновения.

5.Экономическая проверка позволяет выяснить экономическую целесообразность совершённой операции, обоснованность операции

источниками финансирования, плановыми расчётами, изучаются полученные результаты от данной операции или её влияние на конечный финансовый результат.

6. При нормативно-правовой проверке устанавливается соответствие совершённой операции действующим правилам, требованиям устава или учредительного документа, законам, нет ли отклонений от утверждённых норм, смет, лимитов и т.д. При их наличии составляются расчёты и аналитические таблицы, выясняются последствия и виновные лица, определяется ущерб, причинённый неправомерными действиями работников предприятия.

7. Сущность встречной проверки заключается в изучении достоверности операции путём сопоставления документов и записей в учётных регистрах, относящихся к одним и тем же взаимосвязанным операциям. Изучаются документы, относящиеся к одной операции на проверяемом предприятии и у контрагента.

8. При контрольных сличениях остаток на начало проверяемого периода вместе с документируемым приходом должен быть равен документированному расходу вместе с остатком на конец проверяемого периода. Начальные и конечные остатки обычно базируются на данных инвентаризационных описей.

9. Обратная калькуляция (обратный счёт) используется для проверки размера необоснованного списания сырья на производство при выпуске определённого вида готовых изделий. Сущность этого методического приёма состоит в том, что по фактическому выпуску готовых изделий исчисляется расход сырья в соответствии с установленными нормами за межинвентаризационный период, который сопоставляется с фактически произведенными списаниями сырья по первичным документам за это же время. В результате этого устанавливаются факты незаконного списания сырья и материалов на производство.

10. При применении оценки документов по данным корреспондирующих счетов можно выявить документы, по которым совершены незаконные, нецелесообразные операции и в ряде случаев выявить злоупотребления. Это может выражаться в неверной корреспонденции счетов, несоответствии записей в регистрах бухгалтерского учёта приложенным документам, отсутствии бухгалтерских проводок, свертывании сальдо по отдельным счетам, повторении корреспонденции в одинаковых суммах по одному и тому же документу, в необоснованных документами сторнировочных и дополнительных записях на счетах бухгалтерского учёта.

11. Среди методических приёмов проверки документов особое место занимает аналитическая (счётная) проверка отчётности и

балансов. Посредством этого приёма изучается обоснованность показателей отчётности и балансов данным аналитического и синтетического учёта, согласованность показателей в отдельных формах бухгалтерской отчётности и баланса, в регистрах бухгалтерского учёта и первичных документах. Кроме того, аналитическая проверка отчётов и балансов позволяет провести подготовительную работу по подбору и систематизации отчётных материалов для выполнения аналитических расчётов, связанных с оценкой финансового состояния предприятия.

12. При изучении финансовых результатов и состояния сохранности имущества предприятия широко используется сравнение. С его помощью фактические данные, отражённые в отчётности, сопоставляются с базисными периодами, плановыми, нормативными и другими показателями.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Перечислите способы и приемы фактического контроля.
2. Что такое инвентаризация и каковы условия, обеспечивающие её качество?
3. Чем осмотр отличается от обследования?
4. Применение каких приемов фактического контроля оформляется актами?
5. В чем заключается сущность контрольного обмера?
6. В каких ситуациях целесообразно применение контрольных проверок?
7. Перечислите методические приемы проверки документов и дайте их краткую характеристику.



## **Тема 4. Документальное оформление и реализация материалов ревизии**

- 1 Порядок составления акта (справки) проверки
- 2 Принятие решения по результатам проверки
- 3 Понятие материального ущерба и правила определения его размера
- 4 Материальная ответственность: условия привлечения и виды
- 5 Порядок привлечения к дисциплинарной ответственности
- 6 Порядок привлечения к административной ответственности юридических и должностных лиц

### **1. Порядок составления акта (справки) проверки**

Порядок оформления результатов проверки установлен главой 8 Указа № 510. Результаты ревизии, в ходе которой не выявлены нарушения, оформляются справкой. Если нарушения есть, то составляется акт.

Акт (справка) проверки оформляется не менее чем в двух экземплярах и подписывается проверяющим (руководителем проверки) в срок не позднее пяти рабочих дней со дня окончания проверки. Если проверка проводится по инициативе какого-либо органа, то составляется три экземпляра акта (справки).

Результаты проверки оформляются проверяющими каждого контролирующего органа в отдельном акте (справке) проверки.

В акте проверки должны быть соблюдены ясность и точность изложения выявленных фактов. Не допускается включение в акт проверки различного рода не подтвержденных документально фактов и данных о деятельности проверяемого субъекта.

В акте проверки должны быть указаны:

1. основание назначения проверки, дата и номер предписания на ее проведение, должности, фамилии и инициалы лиц, проводивших проверку;
2. даты начала и окончания проверки (в случае приостановления проверки указывается его период), а также место составления акта проверки;
3. проверенный период;
4. должности, фамилии и инициалы работников проверяемого субъекта, обязанных в соответствии с пунктами 66 и 67 настоящего Положения подписать акт, с обязательным указанием периода их работы на занимаемых должностях в проверяемом периоде, а также иных лиц, привлекаемых к проверке;

5. наименование (ФИО) проверяемого субъекта, местонахождение и подчиненность, учетный номер плательщика, реквизиты текущего (расчетного) и иных счетов (при их наличии);

6. наличие книги учета проверок, а также информация о произведенной в ней записи о данной проверке;

7. кем и когда были проведены предыдущие проверки за проверяемый период по тем же вопросам, по которым проведена проверка;

8. какие финансово-хозяйственные операции (документы), каким методом и за какой период проверены;

9. описание факта нарушения законодательства, место и время его совершения, акты законодательства, требования которых нарушены, и (или) предусмотренная ответственность за такое нарушение;

10. размер причиненного вреда (при его наличии) и другие последствия выявленных нарушений;

11. должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения проверяемым субъектом законодательства;

12. иные сведения.

Проверяющий несет ответственность за достоверность фактов и сведений о выявленных нарушениях, а также установленных сумм вреда, указанных в акте проверки. За достоверность документов, сведений и фактов, указанных в представленных по требованию проверяющего справках, объяснениях и расчетах, ответственность несут должностные лица и представители проверяемого субъекта, представившие указанные справки, объяснения и расчеты.

В необходимых случаях к акту проверки могут быть приложены справки и расчеты, составленные на основании проверенных документов, а также копии или выписки из документов, заверенные проверяемым субъектом в установленном порядке, объяснения представителя проверяемого субъекта. В акте (справке) проверки не допускаются неоговоренные исправления.

Акт (справка) проверки подписывается проверяющим, а также:

- руководителем проверяемого субъекта либо индивидуальным предпринимателем;

- лицом, осуществляющим руководство бухгалтерским учетом проверяемого субъекта.

Акт (справка) проверки в течение двух рабочих дней со дня его (ее) подписания проверяющим вручается под роспись проверяемому субъекту, за исключением необходимости представления проекта акта (справки) для ознакомления должностному лицу органа уголовного преследования, возбудившего уголовное дело.

В случае, если выявленное нарушение может быть сокрыто или по выявленным фактам необходимо принять неотложные меры по их устранению и привлечению к ответственности лиц, чьи действия (бездействие) повлекли нарушение проверяемым субъектом законодательства, проверяющим до окончания проверки составляется отдельный промежуточный акт проверки. К промежуточному акту предъявляются такие же требования, как и к основному акту проверки. Факты, изложенные в промежуточном акте проверки, включаются в акт проверки.

При наличии возражений по акту (справке) проверки проверяемый субъект делает об этом запись перед своей подписью и не позднее 15 рабочих дней со дня подписания акта (справки) представляет в письменном виде возражения по его (ее) содержанию в контролирующий орган.

Обоснованность доводов, изложенных в возражениях, изучается проверяющим и по ним в течение 15 рабочих дней составляется письменное заключение, которое направляется проверяемому субъекту заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается проверяемому субъекту или его представителю под роспись. При необходимости не позднее 10 рабочих дней со дня поступления возражений может быть назначена дополнительная проверка в отношении проверяемого субъекта. Проверяющий может потребовать письменные объяснения о причинах выявленных нарушений от проверяемого субъекта, его представителя, а также от иных лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение проверяемым субъектом законодательства. Данные объяснения прилагаются к акту проверки.

## **2.Принятие решений по результатам ревизии**

На основании акта, составленного по результатам проведения проверки, в течение 30 рабочих дней со дня его вручения проверяемому субъекту, а в случае подачи возражений – со дня вручения проверяемому субъекту заключения по этим возражениям должностным лицом контролирующего органа выносится решение по акту проверки и (или) требование (предписание) об устранении нарушений, установленных в ходе проведения проверки.

В случаях выявления нарушений законодательства, создающих угрозу жизни и здоровью населения, а также причинения экологического вреда, возникновения опасности причинения экологического вреда в будущем, нарушения требований в области

охраны окружающей среды руководителем контролирующего органа выносится требование об устранении нарушений, которое вручается проверяемому субъекту не позднее трех рабочих дней со дня выявления нарушений.

О выполнении каждого пункта требования об устранении нарушений проверяемый субъект в сроки, установленные в этом требовании, письменно сообщает контролирующему органу, проводившему проверку.

Руководитель контролирующего органа, подписавший такое требование, не позднее двух рабочих дней со дня получения сообщения вправе назначить проведение контрольной проверки устранения проверяемым субъектом выявленных нарушений.

В случае обнаружения контролирующим органом при осуществлении контроля признаков административного правонарушения, ведение административного процесса по которому отнесено к компетенции других органов (организаций), контролирующий орган обязан письменно сообщить об административном правонарушении.

Контролирующий орган при установлении в ходе проверки фактов причинения вреда, необоснованных списаний денежных средств и других ценностей в размере более 1000 базовых величин, установленных на момент причинения вреда, совершения финансово-хозяйственной операции, а при дящемся правонарушении – на момент его окончания (составления акта проверки), а также при установлении иных фактов, указывающих на признаки преступления, передает материалы проверки в органы уголовного преследования в 10-дневный срок со дня вынесения решения по акту проверки и (или) требования об устранении нарушений.

Материалы проверки направляются в органы уголовного преследования с сопроводительным письмом, в котором указываются наименование (ФИО) проверяемого субъекта, его местонахождение, выявленные нарушения, требования законодательства, которые нарушены, должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение проверяемым субъектом законодательства.

В случае обжалования решения по акту проверки, и (или) требования об устранении нарушений, и (или) постановления о наложении административного взыскания решения, принятые по результатам рассмотрения жалоб (протестов), направляются контролирующим органом, проводившим проверку, в органы уголовного преследования в течение 10 рабочих дней со дня их принятия.

Органы уголовного преследования при получении материалов проверки регистрируют и рассматривают их, принимают решение в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством. О принятом решении (о возбуждении уголовного дела и результатах его рассмотрения, об отказе в возбуждении уголовного дела, о прекращении возбужденного уголовного дела) в 10-дневный срок со дня его вынесения в контролирующий орган направляется соответствующая информация.

По окончании проверки контролирующий орган, проводивший проверку, имеет право проинформировать вышестоящий контролирующий орган, собственника имущества проверяемого субъекта или его представителя о выявленных фактах нарушений законодательства и внести предложения о предотвращении их в будущем.

### **3. Понятие материального ущерба и правила определения его размера**

Размер материального ущерба (вреда) определяется при выявлении в ходе проверок следующих фактов:

1. хищения, повреждения (порчи), недостачи, умышленного уничтожения и утраты государственного имущества;
2. необоснованного временного использования денежных средств вследствие их неправомерного удержания, уклонения от возврата, иной просрочки в их уплате либо неосновательного их получения или сбережения в установленные законодательством или договором сроки;
3. необеспечения взимания арендной платы за сданные организацией в аренду, в том числе без заключения договора аренды, земельные участки, водные объекты, природные ресурсы, общественные, административные, переоборудованные производственные здания, помещения и сооружения, оборудование, транспортные средства, а также производственные здания, сооружения и помещения, находящиеся в государственной собственности;
4. неуплаты организации арендаторами или иными пользователями коммунальных и других видов услуг в случаях, если такая уплата предусмотрена договором аренды либо законодательством;
5. хищения, недостачи, расходования с нарушением законодательства и излишней выплаты денежных средств (в том числе иностранной валюты);
6. хищения или недостачи всех видов билетов, талонов, абонементов и других документов, предназначенных для расчетов за услуги;
7. хищения или иной недостачи ценных бумаг;

8. хищения, недостачи, умышленного уничтожения или порчи товарно-материальных ценностей, полученных государственным юридическим лицом в порядке иностранной безвозмездной помощи;

9. отчуждения государственного имущества ниже стоимости, определенной в соответствии с законодательством.

Вред, причиненный государственному имуществу, выражается в фактической стоимости похищенного, поврежденного (испорченного), недостающего, уничтоженного имущества, либо в сумме, составляющей разницу между стоимостью государственного имущества до и после его повреждения, либо в стоимости восстановления (ремонта, необходимого комплектования и т.п.) поврежденной вещи в пределах возмещения реального вреда.

В случае незаконного пользования денежными средствами вследствие их неправомерного удержания, уклонения от их возврата, иной просрочки в их уплате либо неосновательного получения или сбережения вред подлежит возмещению в размере указанных денежных средств и процентов, начисленных на сумму этих средств. Размер процентов определяется исходя из учетной ставки Национального банка Республики Беларусь.

Определение размера причиненного государственному имуществу вреда осуществляется следующим образом:

1. если утраченное государственное имущество относится по установленной законодательством классификации к основным средствам:

по первоначальной (восстановительной) стоимости в соответствии с правилами переоценки стоимости основных средств на дату составления акта проверки о взыскании вреда за вычетом фактически произведенных амортизационных отчислений по данному имуществу;

в размере 10% от первоначальной стоимости с учетом проведенных переоценок и корректировки на коэффициент изменения стоимости на дату составления акта проверки, но не ниже ликвидационной стоимости в случае 100%-го начисления амортизационных отчислений;

2. если утраченное государственное имущество относится к сырью, материалам и другому аналогичному имуществу (товарно-материальным ценностям):

2.1. по стоимости приобретенного организацией имущества, идентичного утраченному, на дату составления акта проверки;

2.2. при отсутствии у организации имущества, указанного в предыдущем пункте, или если стоимость имущества, идентичного утраченному, меньше цен, сложившихся на товарном рынке Республики Беларусь, - исходя из сформированных иными продавцами цен на

имущество, идентичное утраченному организацией, на дату составления акта проверки;

2.3. при отсутствии имущества, указанного в одних пунктах 2.1 и 2.2, - исходя из сформированных иными продавцами цен на имущество, аналогичное утраченному организацией;

3. если утраченное государственное имущество относится к отдельным предметам - в составе средств в обороте за вычетом потери стоимости в период эксплуатации в соответствии с законодательством на дату составления акта проверки;

4. если утраченное государственное имущество относится к готовой продукции или товарам для продажи - по ценам, установленным организацией для продажи идентичного или аналогичного имущества, которое было утрачено (но не ниже себестоимости), товарам для продажи на дату составления акта проверки;

Определение размера возмещения вреда в предыдущих случаях осуществляется комиссией по инвентаризации, образуемой организацией.

Размер возмещения вреда организацией, являющейся коммерческой, подлежит увеличению на сумму налогов, подлежащих уплате организацией при выбытии имущества вследствие утраты, хищения, повреждения (порчи), недостачи.

Определение размера вреда в виде ухудшения характеристики государственного имущества, в том числе в случае его разукомплектования, расходования с нарушением законодательства или повреждения, порчи, при которых по решению организации возможно восстановление характеристик имущества, осуществляется исходя из стоимости указанного восстановления (ремонта, необходимого комплектования и т.п.).

#### **4. Условия привлечения к материальной ответственности. Виды материальной ответственности. Порядок привлечения к материальной ответственности.**

Порядок привлечения работника к материальной ответственности регулирует Трудовой Кодекс.

Работник может быть привлечён к материальной ответственности при одновременном наличии следующих условий:

1. ущерба, причинённого нанимателю при исполнении трудовых обязанностей;

2. противоправности поведения (действия или бездействия) работника;

3. прямой причинной связи между противоправным поведением работника и возникшим у нанимателя ущербом;

4. вины работника в причинении ущерба.

При определении размера ущерба учитывается только прямой действительный ущерб, неполученные доходы не учитываются. Обязанность доказать факт причинения вреда, а также наличие других условий материальной ответственности лежит на нанимателе.

Недопустимо возложение на работника ответственности за вред, который относится к категории нормального производственно-хозяйственного риска (экспериментальное производство, введение новых технологий и др.). Наниматель обязан создавать работникам условия, необходимые для нормальной работы и обеспечения сохранности вверенных им ценностей.

Работник, причинивший ущерб, может добровольно возместить его полностью или частично. С согласия нанимателя работник может передать для возмещения причиненного ущерба равноценное имущество или исправить поврежденное.

Ограниченную материальную ответственность несут:

1) работники — в размере причиненного по их вине ущерба, но не свыше своего среднего месячного заработка за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции), в том числе при их изготовлении, а также за порчу или уничтожение по небрежности инструментов, измерительных приборов, специальной одежды и других предметов, выданных нанимателем работнику в пользование для осуществления трудового процесса;

2) руководители организаций, их заместители, руководители структурных подразделений и их заместители — в размере причиненного по их вине ущерба, но не свыше трехкратного среднего месячного заработка, если ущерб причинен неправильной постановкой учета и хранения материальных или денежных ценностей, непринятием необходимых мер к предотвращению простоев или выпуска недоброкачественной продукции.

Работники несут материальную ответственность в полном размере ущерба, причиненного по их вине нанимателю, в случаях, когда:

1) между работником и нанимателем заключен письменный договор о принятии на себя работником полной материальной ответственности за необеспечение сохранности имущества и других ценностей, переданных ему для хранения или для других целей;

2) имущество и другие ценности были получены работником под отчет по разовой доверенности или по другим разовым документам;



3) ущерб причинен преступлением. Освобождение работника от уголовной ответственности по не реабилитирующим основаниям не освобождает его от материальной ответственности;

4) ущерб причинен работником, находившимся в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;

5) ущерб причинен недостатчей, умышленным уничтожением или умышленной порчей материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции), в том числе при их изготовлении, а также инструментов, измерительных приборов, специальной одежды и других предметов, выданных нанимателем работнику в пользование для осуществления трудового процесса;

6) ущерб (с учетом неполученных доходов) причинен не при исполнении трудовых обязанностей.

Письменные договоры о полной материальной ответственности могут быть заключены нанимателем с работниками, достигшими восемнадцати лет, занимающими должности или выполняющими работы, непосредственно связанные с хранением, обработкой, продажей (отпуском), перевозкой или применением в процессе производства переданных им ценностей. Примерный перечень таких должностей и работ, а также примерный договор о полной индивидуальной материальной ответственности утверждаются Правительством Республики Беларусь.

Возмещение ущерба производится независимо от привлечения работника к дисциплинарной, административной или уголовной ответственности за действие (бездействие), которым причинен ущерб нанимателю.

## **5. Порядок привлечения к дисциплинарной ответственности.**

Дисциплинарная ответственность устанавливается за противоправное, виновное неисполнение или ненадлежащее исполнение работником своих трудовых обязанностей. Регулирует порядок привлечения к дисциплинарной ответственности Трудовой кодекс (статьи 197 – 204) и другие законодательные акты.

За совершение дисциплинарного проступка наниматель может применить к работнику следующие меры дисциплинарного взыскания: замечание; выговор; увольнение (за систематическое неисполнение работником без уважительных причин обязанностей, прогулы (в т. ч. отсутствия на работе более трёх часов в течение рабочего дня) без уважительных причин, за совершение по месту работы хищения имущества нанимателя, установленного вступившим в законную силу приговором суда или постановлением органа, в компетенцию которого входит наложение административного взыскания и т.д.).

Право выбора меры дисциплинарного взыскания принадлежит нанимателю. При выборе меры дисциплинарного взыскания должны учитываться тяжесть проступка, обстоятельства, при которых он совершен, предшествующая работа и поведение работника на производстве.

К работникам, совершившим дисциплинарный проступок, независимо от применения мер дисциплинарного взыскания могут применяться: лишение премий, изменение времени предоставления трудового отпуска и другие меры. Виды и порядок применения этих мер определяются правилами внутреннего трудового распорядка, коллективным договором, соглашением, иными локальными нормативными актами.

До применения дисциплинарного взыскания наниматель обязан затребовать письменное объяснение работника. За каждый дисциплинарный проступок может быть применено только одно дисциплинарное взыскание.

Дисциплинарное взыскание оформляется приказом (распоряжением), постановлением нанимателя. Приказ, постановление о дисциплинарном взыскании с указанием мотивов объявляется работнику под роспись в пятидневный срок. Работник, не ознакомленный с приказом, постановлением о дисциплинарном взыскании, считается не имеющим дисциплинарного взыскания. Дисциплинарное взыскание применяется не позднее одного месяца со дня обнаружения дисциплинарного проступка, не считая времени болезни работника и (или) пребывания его в отпуске.

Дисциплинарное взыскание не может быть применено позднее шести месяцев, а по результатам ревизии, проверки, проведенной компетентными государственными органами или организациями, — позднее двух лет со дня совершения дисциплинарного проступка.

Дисциплинарное взыскание применяется органом (руководителем), которому предоставлено право приема и увольнения работников, либо по его поручению иным органом.

Если в течение года со дня применения дисциплинарного взыскания работник не будет подвергнут новому дисциплинарному взысканию, он считается не подвергавшимся дисциплинарному взысканию. При этом дисциплинарное взыскание погашается автоматически без издания приказа, постановления. Орган, применивший взыскание, имеет право снять его досрочно до истечения года по собственной инициативе, по ходатайству непосредственного руководителя, профсоюза или иного представительного органа (представителя) работников, а также по просьбе работника. Досрочное снятие дисциплинарного взыскания оформляется приказом.

## **6. Порядок привлечения к административной ответственности**

Административная ответственность наступает за совершённые административные нарушения, если эти правонарушения по своему характеру не влекут за собой уголовную ответственность.

К административной ответственности должностные лица могут быть привлечены за административные правонарушения, связанные с несоблюдением установленных правил, обеспечение выполнения которых входит в их служебные обязанности. Порядок привлечения к административной ответственности регулируется кодексом об административных правонарушениях и другими законодательными актами.

К административной ответственности должностные лица могут быть привлечены руководителем органа, имеющего соответствующие полномочия (руководителем налоговой инспекции, комитетом государственного контроля и т.д.).

Порядок привлечения к административной ответственности заключается в следующем. Факт административного нарушения фиксируется в протоколе об административных правонарушениях. Протокол составляет работник, проводящий проверку. Дело об административном правонарушении рассматривается в пятнадцатидневный срок со дня получения должностным лицом, правомочным рассматривать дело, протокола и других материалов дела.

Рассмотрение дела происходит в соответствии со ст. 255 – 259 КоАП.

Может быть вынесено одно из следующих постановлений:

- 1) о наложении административного взыскания;
- 2) о прекращении дела производством.

Копия постановления в течение трёх дней вручается под расписку или высылается лицу, в отношении которого оно вынесено.

Постановление по делу может быть обжаловано вышестоящему должностному лицу. Жалоба на постановление по делу об административных правонарушениях может быть подана в течение 10 дней со дня вынесения постановления.

Постановление о наложении штрафа подлежит принудительному исполнению по истечении 15-дневного срока, установленного для добровольного исполнения. Если добровольно в 15-дневный срок виновник штрафа не заплатил, то штраф взыскивается из зарплаты или иного заработка. Если это невозможно, то постановление о наложении штрафа направляется в суд для принудительного исполнения в порядке исполнительного производства.

Виды административной ответственности: штраф; возмездное изъятие предмета; конфискация; лишение специального права; исправительные работы; административный арест; предупреждение.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Каким нормативным правовым актом регулируется порядок составления акта (справки) проверки?
2. Какие требования предъявляются к акту проверки?
3. Какие сведения должны быть указаны в акте проверки?
4. Каким образом осуществляется принятие решения по результатам проверки?
5. Что такое материальный ущерб и каким образом определяется его размер?
6. Назовите условия привлечения к материальной ответственности.
7. В каких случаях работник привлекается к ограниченной материальной ответственности?
8. В каких случаях работник привлекается к полной материальной ответственности?
9. Каков порядок привлечения к дисциплинарной ответственности?
10. В каких случаях и каким образом юридические и физические лица привлекаются к административной ответственности?

## **Тема 5 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. 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, т.к. 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.

## 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 годы. 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-го. 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 тысяч, 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.

### **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, т.к. его субъектами обычно являются сотрудники служб, несущих 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, т.к. 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, 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 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.

#### **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 аудит 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.

#### **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.

## **6.Профессиональная этика auditors и их взаимоотношения с заказчиками аудиторских услуг**

Профессиональная этика auditors установлена Правилom аудиторской деятельности, которое было утверждено постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 19.12.2007 N 189.

Эти правила определяют принципы, обязательные для соблюдения при оказании аудиторских услуг, и устанавливают требования к профессиональному поведению auditors 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 auditors и аудиторских организаций не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельных аудируемых лиц либо интересов иных работодателей.

Действуя в общественных интересах, auditors 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.

## **Тема 6 Аудиторская деятельность в Республике Беларусь: её содержание и регулирование**

1. Организация аудита в Республике Беларусь и его субъекты.
2. Государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь.
3. Права, обязанности и ответственность аудиторов и аудиторских организаций, должностных лиц субъектов предпринимательской деятельности при осуществлении аудиторской проверки.
4. Национальные правила (стандарты) аудита.
5. Контроль осуществления аудиторской деятельности в Республике Беларусь.

### **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. N 3373-ХІІ «Об аудиторской деятельности» (в ред. Законов Республики Беларусь от 18.12.2002 N 164-З, от 29.06.2006 N 137-З, от 25.06.2007 N 240-З, от 08.07.2008 N 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. 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. разработка положений и инструкций, регламентирующих деятельность аудиторских организаций и аудиторов;
4. разработка методических рекомендаций по осуществлению аудита и координации аудиторской деятельности;
5. разработка квалификационных требований к аудиторам и порядка занятия аудиторской деятельностью;
6. организация 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. организация контроля за деятельностью аудиторских организаций и аудиторов;

9. содействие внедрению новой информационной техники в аудиторскую практику.

### **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 выбирать 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.

#### **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.

## **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.



## Тема 7 Основные этапы аудита

1. Подготовка к проведению аудита
2. Договор на проведение аудита
3. Оценка стоимости аудиторских услуг
4. Аудиторская выборка
5. Аудиторский риск и существенность

### 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 позволяет 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 необходимо 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.

## **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 N 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. 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.

#### **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.

## **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.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

## Тема 8 Технология проведения аудиторской проверки

1. Подходы к проведению аудита
2. Понятие и виды аудиторских доказательств, их назначение и требования, предъявляемые к ним
3. Процедуры получения аудиторских доказательств
4. Рабочая документация аудитора

### 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:

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:

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 такой подход 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.

## **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).

#### 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.

### **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. 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.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИИИ

## Тема 9 Оформление результатов аудита

1. Аудиторское заключение и его структура.
2. Виды аудиторского заключения.
3. Письменная информация (отчет) аудиторской организации по результатам проведения аудита: структура и требования, предъявляемые к ней

### 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.

## **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 выразить 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, по-

будившие ее к этому, и, по возможности, дать количественную оценку влияния выявленных отклонений на отчетность.

### **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.

## Тема 10 Регламентация внутреннего контроля и аудита

1. Международные требования к организации внутреннего контроля.
2. Регламентация внутреннего контроля и аудита в Республике Беларусь
3. Регламентация внутреннего аудита в организации.
4. Профессиональная этика внутренних аудиторов. Права и обязанности работников службы внутреннего аудита

### 1. Международные требования к организации внутреннего контроля

Несмотря на то, что система внутреннего контроля (СВК) является неотъемлемой частью системы управления любой организацией, нормативно определенных требований к ее организации не существовало до конца XX века ни в России, ни за рубежом.

Через международные скандалы, связанных с недобросовестной работой внешних аудиторов, выдачей заведомо ложных заключений об отчетности организаций-банкротов, привела к повышению актуальности проблемы организации внутреннего аудита и иных форм контроля.

Наиболее существенные из нормативных положений содержатся в Sarbanes-Oxley Act, а также COSO Report и Turnbull Report. В соответствии со ст. 906 Sarbanes-Oxley Act, компании, которые желают разместить свои акции или взять кредит на международных рынках, должны создать соответствующую систему внутреннего контроля. Функции такой системы могут выполнять комитет внутреннего аудита и службы внутреннего аудита.

Система внутреннего контроля должна отвечать стандартам COSO — Комитета спонсорских организаций Комиссии Трэдуэя. Эти требования распространяются на компании, которые имеют акции или долговые ценные бумаги, зарегистрированные в Комиссии США по ценным бумагам и биржам в соответствии с Законом 1934 года о фондовых биржах, и акции которых торгуются на американских фондовых биржах.

Приблизительно такие же требования выдвигаются и в случае, если компания размещает свои акции на Лондонской бирже. Российские организации проявляют все больший интерес к первичному выпуску акций и облигаций и на фондовом рынке Великобритании. Для проведения эмиссии и включения в листинг Лондонской фондовой биржи компания-эмитент должна отвечать ряду требований в сфере корпоративного управления и внутреннего контроля.

Эти требования сформулированы в Объединенном кодексе корпоративного управления (*Combined Code of Corporate Governance*) в



виде принципов лучшей практики, которым должна удовлетворять компания. Ежегодно в составе годового отчета компания-эмитент раскрывает соответствие требованиям Кодекса, в том числе способы выполнения отдельных принципов либо причины, по которым такие принципы не выполняются.

**Модель COSO** особенно важна тем, что акцент в ней сделан на ответственности руководства предприятия за состояние внутреннего контроля. Согласно COSO внутренний контроль — это процесс, осуществляемый высшим органом предприятия, определяющим его политику (например, советом директоров, который представляет владельцев компании), его управленческим персоналом высшего уровня (менеджментом) и всеми другими сотрудниками, который в достаточной и оправданной мере обеспечивает достижение предприятием следующих целей:

- целесообразности и финансовой эффективности деятельности (включая сохранность активов);
- достоверности финансовой отчетности;
- соблюдения требований законодательства и регулирующих органов.

Одним из основных постулатов COSO является прямая ответственность как совета директоров, так и менеджмента за создание и обеспечение эффективного осуществления ориентированного на риски внутреннего контроля предприятия.

Ранее перед менеджментом стояла задача обеспечить уверенность собственников корпорации в достижении поставленных целей, особых требований к внутреннему контролю не существовало. Организация должна была обеспечивать исполнение трех следующих целей: экономичности и эффективности операций; достоверности финансовой отчетности; соответствия деятельности законодательству.

Теперь при разработке системы внутреннего контроля компаниям нужно руководствоваться методологией COSO, основные требования которой сводятся к следующим тезисам: СВК должна быть задокументирована в формате, понятном аудиторам; СВК должна эффективно функционировать; процедуры оценки эффективности СВК должны действовать в компании на регулярной основе.

СВК действует регулярно, а не эпизодически, в то время как ревизионная комиссия проводит проверки раз в год в обязательном порядке, а также во всякое время по инициативе ревизионной комиссии (ревизора) общества, решению общего собрания акционеров, совета директоров (наблюдательного совета) общества или по требованию акционера (акционеров) общества, владеющего в совокупности не менее чем 10 процентами голосующих акций общества. Отсутствие

полноценной системы внутреннего контроля приводит к тому, что проверка деятельности проводится либо в рамках аудита, либо в рамках ежегодной проверки один раз в год ревизионной комиссией финансово-хозяйственной деятельности общества. Для собственников уже недостаточно время от времени получать информацию о состоянии дел в компании. Гораздо важнее иметь оперативные данные об отклонениях от поставленных целей и своевременно реагировать на них. Именно поэтому независимо от законодательных требований многие компании создают собственные СВК. При этом самые дальновидные уже сегодня руководствуются методикой COSO, которая в обозримом будущем может перешагнуть границы.

## **2. Регламентация внутреннего контроля и аудита в Республике Беларусь**

Законодательная основа организации внутреннего контроля в Республике Беларусь установлена в сфере противодействия легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

Правовое регулирование в данной сфере осуществляется на основании Закона Республики Беларусь от 19 июля 2000 г. N 426-З «О мерах по предотвращению легализации доходов, полученных незаконным путем, и финансирования террористической деятельности» (в ред. Законов Республики Беларусь от 11.12.2005 N 68-З, от 26.12.2007 N 300-З, от 16.07.2008 N 413-З, от 06.11.2008 N 438-З), который определяет механизм государственного контроля за проведением операций с денежными средствами или иным имуществом в целях предупреждения, выявления и пресечения деяний, связанных с легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, и финансированием терроризма. Данный вид контроля получил название «финансовый мониторинг».

16 марта 2006 г. Советом министров Республики Беларусь было принято постановление № 352 «Об общих требованиях к правилам внутреннего контроля» и постановление 367 «Об утверждении формы специального формуляра регистрации финансовой операции, подлежащей особому контролю, и инструкции о порядке заполнения, передачи, регистрации, учета и хранения специальных формуляров регистрации финансовых операций, подлежащих особому контролю».

Проведение внутреннего контроля — обязательное требование к лицам, осуществляющим финансовые операции:

1. банки и небанковские кредитно-финансовые организации;
2. профессиональные участники рынка ценных бумаг;
3. лица, занимающиеся биржевой деятельностью;

4. лица, осуществляющие торговлю драгоценными металлами и драгоценными камнями;
5. ломбарды, пункты скупки;
6. страховые организации и страховые брокеры;
7. организаторы лотерей и электронных интерактивных игр;
8. нотариусы;
9. организации, оказывающие риэлтерские услуги и принимающие участие в операциях, связанных с куплей-продажей недвижимого имущества для своего клиента;
10. организации, индивидуальные предприниматели, оказывающие юридические и бухгалтерские услуги, адвокаты, совершающие от имени или по поручению своего клиента финансовые операции, связанные с куплей-продажей недвижимого имущества; управлением денежными средствами, ценными бумагами или иным имуществом; распоряжением банковскими счетами и счетами "депо"; созданием организаций либо участием в управлении ими; приобретением или продажей предприятия как имущественного комплекса;
11. операторы почтовой связи;
12. казино, букмекерские конторы, тотализаторы и другие игорные заведения, имеющие игровые автоматы, иные устройства для проведения основанных на риске игр;
13. организации, осуществляющие государственную регистрацию недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним;
14. организации, осуществляющие деятельность по передаче имущества в лизинг;
15. иные организации, их обособленные подразделения и индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги по получению, отчуждению, приобретению, выплате, передаче, перевозке, пересылке, перечислению, обмену и хранению средств, а также лица, удостоверяющие или регистрирующие гражданско-правовые сделки лиц, совершающих финансовые операции.

К мерам, направленным на предотвращение легализации доходов, полученных незаконным путем, и финансирования террористической деятельности, относятся: внутренний контроль; особый контроль; запрет на информирование лиц, совершающих финансовые операции, о принимаемых мерах по предотвращению легализации доходов, полученных незаконным путем, и финансирования террористической деятельности; иные меры в соответствии с законодательными актами.

Внутренний контроль осуществляется организацией на основании разрабатываемых ею правил. В Республике Беларусь разработаны Общие требования к правилам внутреннего контроля (утверждены постановлением СМ РБ от 16.03.2006 № 352).

Правила внутреннего контроля должны включать: порядок документального фиксирования финансовых операций, подлежащих особому контролю; порядок обеспечения хранения и конфиденциальности информации о финансовых операциях; требования к квалификации и подготовке соответствующих должностных лиц, осуществляющих регистрацию финансовых операций, подлежащих особому контролю, передачу, учет и хранение специальных формуляров и иных документов, связанных с осуществлением и (или) совершением финансовых операций, подлежащих особому контролю, принятие организационных мер по осуществлению внутреннего контроля; порядок идентификации лиц, совершающих финансовые операции; порядок выявления финансовых операций, подлежащих особому контролю; порядок заполнения специального формуляра, а также порядок его регистрации, передачи, учета и хранения; указание на должностных лиц, ответственных за организацию разработки и выполнение правил.

Порядок документального фиксирования финансовых операций, подлежащих особому контролю, должен предусматривать: вид финансовой операции и основания ее совершения; дату совершения финансовой операции и на какую сумму она совершена; сведения, необходимые для идентификации лица, совершающего финансовую операцию, его представителя; сведения, необходимые для идентификации лица, по поручению, от имени и (или) в интересах которого действуют лица, совершающие финансовую операцию.

Организация системы внутреннего контроля должна обеспечивать конфиденциальность фиксируемой информации о финансовых операциях, о лицах, совершающих эти финансовые операции, их представителях, а также об иных лицах, по поручению, от имени и (или) в интересах которых действуют лица, совершающие финансовые операции, а также о мерах, принимаемых лицом, осуществляющим эти операции, в целях предотвращения и выявления финансовых операций, связанных с легализацией доходов, полученных незаконным путем, и финансированием террористической деятельности.

В соответствии с российским стандартом термин «система внутреннего контроля» означает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Система внутреннего контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к системе бухгалтерского учета, и включает контрольную среду. Под контрольной средой понимаются осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, а также понимание важности такой системы. Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает в себя следующие составляющие:

- а) стиль и основные принципы управления данным аудируемым лицом;
- б) организационная структура аудируемого лица;
- в) распределение ответственности и полномочий;
- г) осуществляемая кадровая политика;
- д) порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для внешних пользователей;
- е) порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- ж) обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям законодательства;
- з) наличие и особенности организации работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица.

К процедурам контроля, принятым руководством аудируемого лица, относятся:

- а) подотчетность одних работников другим;
- б) внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;
- в) сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);
- г) сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации;
- д) проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;
- е) осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами, в том числе посредством установления контроля за изменениями компьютерных программ и за доступом к файлам данных, за правом доступа при вводе и выводе информации из системы;
- ж) ограничение доступа к активам и записям;
- з) сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

### **3. Регламентация внутреннего аудита в организации**

Деятельность внутренних аудиторов внутри организации должна осуществляться только на базе детального регламента, чтобы исключить необъективность и опасность узкого видения проблем на каждом из соподчиненных уровней объектов, вовлеченных в систему аудирования. Кроме того, каждая методика позволит значительно сократить время осуществления аудиторской проверки.

Главному внутреннему аудитору необходимо разрабатывать базовые методики проверок различных объектов аудиторского контроля с приведением в них целей и задач аудита, источников информации, классификации возможных нарушений и типовых ошибок, последовательности работ (в том числе перечней действий внутреннего аудитора в тех или иных ситуациях), типовых рабочих и отчетных документов.

Внутрифирменные стандарты внутреннего аудита могут быть включены в следующие разделы:

- Стандарты, регулирующие направления и стадии внутреннего аудита.
- Стандарты, освещающие стадии осуществления внутреннего аудита
- Стандарты управления внутренним аудитом

Стандарты внутреннего аудита должны при необходимости пересматриваться в целях их соответствия изменениям внешней среды.

### **4. Профессиональная этика внутренних аудиторов. Права и обязанности работников службы внутреннего аудита**

Как и любая деятельность, связанная с управлением, внутренний аудит требует соблюдения норм профессиональной этики.

Кодекс этики и стандарты внутреннего аудита должны приниматься высшим органом управления деятельностью внутренних аудиторов. За рубежом таким органом управления является организованный в 1941 году в США, а в настоящее время имеющий более 180 отделений по всему миру международный Институт внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors-ИИА, Inc.). В Беларуси, в России на настоящем этапе развития в современных условиях формируются лишь предпосылки создания такого рода организации. Кодекс профессиональной этики и стандарты профессиональной деятельности внутреннего аудита могут разрабатываться локально, т. е. на каждом отдельном предприятии при наличии службы внутреннего аудита. Любой этический кодекс должен состоять из общих формулировок, описывающих идеальные формы

поведения, т. е. такие, к которым должны стремиться профессионалы, и из конкретных правил поведения, которые должны выполняться каждым профессионалом. Кодекс профессиональной этики внутренних аудиторов должен состоять из двух частей — этических принципов внутреннего аудита и основных положений по поведению внутренних аудиторов (т. е. правил поведения в конкретных ситуациях).

Этические принципы, являющиеся ключевым условием достижения цели внутреннего аудита, должны отражать следующие основные моменты: независимость, объективность, лояльность, ответственность, конфиденциальность, профессионализм.

Внутренние аудиторы независимы, когда они могут выполнять свою работу свободно (беспристрастно) и объективно. Независимость внутреннего аудитора определяется оргстатусом (т. е. функциями и подчинением) отдела внутреннего аудита, правами и обязанностями внутреннего аудитора, в том числе доступом к высшему руководству. Следовательно, при разработке внутрифирменных стандартов для обеспечения требования независимости должны быть включены следующие положения:

1. Организационный статус отдела внутреннего аудита.
2. Права и обязанности внутреннего аудитора.

Чтобы избежать возможных проблем, в отдел внутреннего аудита следует принимать людей, имеющих:

- а) финансовое, экономическое или аудиторское образование;
- б) знания в области теории менеджмента;
- в) опыт менеджерской работы, предполагающий умение общаться с людьми и расставлять приоритеты;
- г) базовые знания в различных функциональных областях (производство, маркетинг, логистика, продажи, закупки, информационные технологии и т. д.).

Очень важно, чтобы кандидаты имели хорошие перспективы карьерного роста. Ведь если аудиторы испытывают неуверенность подобного рода, то на их объективность легко влиять.

## **Тема 11 Организация службы внутреннего аудита**

1. Требования к системам внутреннего контроля и аудита
2. Формы организации службы внутреннего контроля
3. Этапы создания службы внутреннего аудита в организации
4. Положение о структурном подразделении внутреннего аудита
5. Взаимосвязь внутреннего аудита с другими службами и подразделениями организации

### **1. Требования к системам внутреннего контроля и аудита**

Внутренний контроль есть непрерывный процесс, который должен присутствовать в каждой организации для выполнения ее целей. Внутренний аудит — лишь элемент системы внутреннего контроля, который в добровольном порядке может создавать руководство (собственники) компании для усиления внутреннего контроля. В связи с этим требования к системе внутреннего контроля и службе внутреннего аудита различны.

1. Подконтрольность каждого субъекта внутреннего контроля, работающего в организации. В должностных инструкциях необходимо предусматривать, чтобы качество выполнения контрольных функций каждого субъекта могло быть проверено другим субъектом внутреннего контроля (без какого бы то ни было дублирования)

2. Ущемление интересов. Необходимо создавать специальные условия, при которых те или иные отклонения ставят какого-либо работника (подразделение) организации в невыгодное положение и побуждают их к регулированию «узких мест».

3. Недопущение концентрации прав первичного контроля в руках одного лица. Сосредоточение первичного контроля в одних руках может привести к злоупотреблениям.

4. Заинтересованность администрации. Функционирование системы внутреннего контроля не может быть эффективным без честности, должной заинтересованности и участия должностных лиц управления.

5. Компетентность, добросовестность и честность субъектов внутреннего контроля. Если персонал организации, в служебные функции которого входит осуществление контроля, не обладает этими характеристиками, то даже идеально организованная система внутреннего контроля не будет эффективной.

6. Приемлемость методологии внутреннего контроля. Ставящиеся перед центрами ответственности контрольные цели и задачи должны быть рациональными. Распределение контрольных функций,



программы внутреннего контроля и применяемые методы должны быть целесообразными.

7. Приоритетность. Абсолютный контроль над обычными незначительными операциями (например, мелкими расходами) не имеет смысла и только отвлекает силы от более важных задач.

8. Оптимальная централизация или адекватность оргструктуры. Динамичность, устойчивость, непрерывность функционирования системы внутреннего контроля обуславливаются единством и оптимальным уровнем централизации оргструктуры организации, которая должна соответствовать размерам и степени сложности организации.

9. Единичная ответственность. Каждая контрольная функция должна быть закреплена только за одним центром ответственности. Не следует закреплять отдельную функцию за двумя или несколькими центрами ответственности. Но закрепление нескольких контрольных функций за одним центром ответственности вполне допустимо.

10. Потенциальное функциональное замещение. Временное выбытие отдельных субъектов внутреннего контроля не должно прерывать контрольные процедуры

11. Регламентация. Эффективность функционирования системы внутреннего контроля прямо связана с тем, насколько подчинена регламенту контрольная деятельность в организации.

12. Взаимодействие и координация. Контроль должен осуществляться на основе четкого взаимодействия всех подразделений и служб организации.

13. Предотвращение несанкционированного доступа к активам и файлам.

14. Безопасность активов и файлов.

15. Регламентация деятельности на основе специальных схем последовательности операций. Такие схемы должны содержать необходимую информацию о разделении обязанностей, санкционировании операций, процедурах контроля, а также правила, определяющие порядок какой-либо деятельности.

16. Внедрение новых информационных технологий в учетную и контрольную деятельность.

17. Документальное подтверждение выполнения контрольной функции. Каждое должностное лицо, исполняющее важные контрольные функции, должно регулярно отчитываться в письменной форме и ставить подпись, подтверждающую, что эти функции исполняются.

18. Периодическое перераспределение обязанностей между внутренними контролерами. Во избежание злоупотреблений и для по-

вышения эффективности внутреннего контроля целесообразно периодически перераспределять обязанности работников, имеющих необходимую квалификацию и допуск к определенному виду работам.

19. Всесторонний контроль. Управление организацией и ее развитие при наличии необходимых для этого ресурсов невозможны без эффективного всестороннего контроля над всеми звеньями ее деятельности.

20. Понимание взаимосвязи объектов контроля. Если в процессе контроля объекта выявлены отклонения, превышающие допустимый уровень, целесообразно подвергнуть контрольным процедурам объекты, непосредственно связанные с «проблемным».

21. Приоритет предварительного контроля. Необходимо усиливать превентивное начало в контроле, чтобы предупреждать возникновение отклонений, ухудшающих состояние (действие) управляемого объекта.

22. Использование информации об отклонениях, полученной в предыдущих проверках. В каждой текущей процедуре контроля предполагается использование информации об отклонениях, выявленных предыдущими процедурами контроля этого же объекта.

23. Непрерывность развития и совершенствования.

## **2. Формы организации службы внутреннего контроля**

Организация системы внутреннего контроля в общем случае находится под воздействием следующих факторов:

1. отношение руководства к внутреннему контролю;
2. внешние условия функционирования организации, ее размеры, оргструктура, масштабы и виды деятельности;
3. количество и региональная неоднородность месторасположения ее обособленных подразделений или дочерних компаний;
4. стратегические установки, цели и задачи;
5. степень механизации и компьютеризации деятельности;
6. ресурсное обеспечение;
7. уровень компетентности кадрового состава.

Внутренний контроль может быть организован:

а) в форме постоянно действующей ревизионной комиссии (ревизора), избираемой и принимаемой ежегодно на общем собрании акционеров для утверждения годовой отчетности;

б) в форме отдела внутреннего аудита, подотчетного непосредственно руководителю предприятия;

в) в форме группы контроля;

г) в форме инвентаризационного бюро;

д) в форме договора с аудиторской фирмой на ведение внутреннего аудита (аутсорсинг).

Ревизия. Поскольку построение системы внутреннего контроля — процесс трудоемкий и длительный, на определенном этапе (пока не выстроена эффективная система контроля) возникает объективная необходимость наличия в компании отдельного подразделения — контрольно-ревизионного управления. В данном случае КРУ будет фокусироваться на выявлении ошибок и злоупотреблений, выполняя роль корпоративного полицейского «в чистом виде». Однако, ревизия оценивает последствия уже материализовавшихся рисков, в то время как внутренний аудит оценивает возможность и предлагает пути снижения рисков и/или негативных эффектов их воздействия.

Служба внутреннего аудита. Лучшим вариантом считается функциональное подчинение руководителя СВА генеральному директору. В каждом конкретном случае структура и численность СВА определяются индивидуально, на основе различных факторов. Первый из них — это задачи, которые ставит перед внутренним аудитом руководство компании. Вторым фактором, влияющим на структуру СВА, — степень подверженности компании различного рода рискам. Третьим фактором — зрелость контрольной среды в компании. И, наконец, географическая разветвленность компании и разбросанность ее структурных подразделений.

Аутсорсинг и косорсинг. Как один из вариантов организации внутреннего аудита можно использовать аутсорсинг, т. е. полностью передать функции внутреннего аудита специализированной компании или внешнему консультанту. Однако не рекомендуется, чтобы задачи внутреннего аудита решал внешний аудитор этой компании. Еще один вариант — косорсинг. Он заключается в том, чтобы создать службу внутреннего аудита в рамках компании, но в некоторых случаях привлекать экспертов специализированной компании или внешнего консультанта.

### **3. Этапы создания службы внутреннего аудита в организации**

Организация эффективно функционирующей системы внутреннего аудита в коммерческой фирме — это сложный многоэтапный процесс, включающий следующие этапы:

1. Критический анализ и сопоставление определенных для прежних условий хозяйствования целей функционирования организации, принятого ранее курса действий, стратегии и тактики с видами деятельности, размерами, оргструктурой, а также с ее возможностями.

2. Разработка и документальное закрепление новой (соответствующей изменившимся условиям хозяйствования) деловой концепции организации (что собой представляет организация, каковы ее цели, что она может, в какой области имеет конкурентные преимущества, каково желаемое место на рынке), а также комплекса мероприятий, способного привести эту деловую концепцию к развитию и совершенствованию организации, успешной реализации ее целей, укреплению ее позиций на рынке. Такими документами должны быть положения о финансовой, производственно-технологической, инновационной, снабженческой, сбытовой, инвестиционной, учетной и кадровой политике.

3. Анализ эффективности существующей структуры управления, ее корректировка. Необходимо разработать (уточнить) план документации и документооборота, штатное расписание, должностные инструкции с указанием прав, обязанностей и ответственности каждой структурной единицы. Без такого строгого подхода невозможно осуществлять четкую координацию функционирования всех звеньев внутреннего контроля.

4. Разработка формальных типовых процедур контроля конкретных финансовых и хозяйственных операций.

5. Организация отдела внутреннего аудита.

При формировании отдела внутреннего аудита необходимо учитывать состав службы внутреннего аудита.

Для крупной компании, имеющей филиалы и удаленные подразделения примерный состав службы внутреннего аудита выглядит таким образом:

1. Руководитель службы.

2. Специалист по расчетам с головной организацией.

3. Специалист по камеральным и документальным проверкам отчетности филиалов.

4. Методисты-бухгалтеры от регионов.

5. Специалист по налоговому учету.

6. Специалист по правовым вопросам.

7. Специалист по финансовому анализу.

#### **4. Положение о структурном подразделении внутреннего аудита**

Одним из необходимых внутренних документов, подлежащих утверждению при создании службы внутреннего аудита как структурного подразделения организации, является положение о структурном подразделении — это правовой акт, устанавливающий

статус, функции, права, обязанности и ответственность структурных подразделений.

Не существует нормативно установленных требований к содержанию положения о подразделении. Текст положения о подразделении может включать следующие разделы: общие положения, основные задачи, функции, права и обязанности, ответственность, взаимоотношения.

Положения о структурных подразделениях визируются руководителем службы кадров, юристом, заместителем руководителя организации, курирующим данное подразделение, а также руководителем других структурных подразделений, с которыми данное подразделение взаимодействует в работе.

Положения о подразделениях подписываются руководителем подразделения и утверждаются руководителем организации. Положения о подразделениях могут утверждаться распорядительным документом (постановлением, приказом, распоряжением), если одновременно с утверждением документа необходимо дать поручения, связанные с его применением.

Положение о подразделении оформляется на общем бланке организации.

## **5. Взаимосвязь внутреннего аудита с другими службами и подразделениями организации**

Контрольные функции не всеми службами организации выполняются удовлетворительно и в полном объеме. Это и определяет в значительной мере высокий уровень рисков организации, что не только влияет на взаимоотношения с партнерами, но и приводит к значительным материальным потерям в случае применения налоговых санкций за допущенные нарушения в финансово-хозяйственной деятельности.

Внутренний аудит систематически контролирует деятельность всех объектов управления, выявляет причины отступления от стандартов, отклонения от целей, поставленных перед конкретным объектом, что способствует оперативному устранению выявленных нарушений.

Элементы взаимосвязи службы внутреннего аудита с другими службами и подразделениями организации заключаются в следующем:

Директорат: Служба аудита получает для руководства к исполнению приказы, распоряжения, указания, планы. Выдает результаты проверок, анализов, оценку деятельности, рекомендации, заключения;

Отдел снабжения и сбыта: Служба аудита контролирует состояние материально-технического обеспечения, эффективность заключенных сделок по приобретению сырья, материалов, товарно-материальных ценностей (ТМЦ), отчеты о расходовании материалов на производство,

отпуск материалов на сторону, акты приемки и списания ТМЦ. Подтверждает обоснованность прихода и списания ТМЦ, консультирует по вопросам составления договоров, заполнения бланков учета и отчетности, проведения и оформления инвентаризаций;

Материальный склад: Служба аудита контролирует движение ТМЦ, обоснованность и своевременность оприходования и списания, наличие карточек складского учета, материальных отчетов, товарно-транспортных накладных, счетов-фактур, требований, наличие договора о материальной ответственности, правильность хранения, обеспечение сохранности ценностей, исправности весового и измерительного оборудования, консультирует по вопросам рационального складирования и оформления первичных документов, информирует об изменении в учете и отчетности;

Производственные цехи: Служба аудита контролирует производственные отчеты, накладные на отпуск сырья в производство, соответствие фактического выхода продукции плановым нормативам, обоснованность применения норм естественной убыли. Проверяет обоснованность отнесения затрат на производство продукции, заполнение журналов технического надзора и качества. Производит оценку производственной деятельности предприятия, соблюдения технологической дисциплины, своевременности и правильности отражения производственных операций в первичных документах. Информировывает об изменении норм, нормативов и расчетной себестоимости продукции;

Планово-экономический отдел: Служба аудита проверяет наличие действующих норм и нормативов, отчетов о выполнении плановых заданий по производственной, финансовой и коммерческой деятельности, плановых отпускных цен на выпускаемую продукцию, штатного расписания. Информировывает о допустимых отступлениях по порядку оформления первичной документации. Консультирует по внесению изменений и дополнений в положение об оплате труда, по составлению расчета цен;

Отдел бухгалтерского учета: Служба аудита проверяет документы, подтверждающие достоверность бухгалтерской, финансовой и статистической отчетности, обоснованность расчетов с бюджетом, дебиторами, кредиторами и т. д. Представляет материалы проверок инвентаризаций, анализов. Информировывает об изменениях в налоговом законодательстве в бухгалтерском учете и отчетности.

## **Тема 12 Планирование внутреннего аудита**

1. Этапы проведения внутреннего аудита
2. Планирование работы службы внутреннего аудита
3. Последовательность подготовки к проверке и организация аудиторского процесса
4. Порядок внутреннего аудита в организации

### **1. Этапы проведения внутреннего аудита**

Выделяют следующие этапы проведения внутреннего аудита:

1. Планирование внутреннего аудита. На данном этапе должны быть выполнены следующие процедуры: подготовка к предстоящей проверке; составление плана и программы проведения проверки.

2. Проведение внутреннего аудита. Непосредственное участие внутренних аудиторов в контрольном процессе должно быть спланировано таким образом, чтобы обеспечить: организацию работы на месте; проведение внезапных инвентаризаций; обследование проверяемого объекта; документальную проверку хозяйственных операций; привлечение при необходимости экспертов; осуществление других контрольных процедур.

3. Отчет внутреннего аудита - завершающий этап, который осуществляется в следующем порядке: систематизация материалов проверки; составление отчетных документов по проверке, их согласование и подписание должностными лицами, осуществляющими руководство объектом; доклад о результатах проверки должностным лицам, назначившим проверку.

4. Организация последующего аудиторского контроля – это процесс, который может осуществляться в периоды, следующие за отчетным (контрольным). Он должен обеспечивать устранение недостатков, неточностей, ошибок; контроль за устранением недостатков, неточностей, ошибок.

Поэтапное планирование внутреннего аудита зависит от модели проведения работ СВА.

Можно выделить два варианта проведения работ внутренними аудиторами: горизонтальная модель и вертикальная. Первая используется для проверки соответствия отдельного вида деятельности или процесса требованиям систем менеджмента и оценивания их результативности и эффективности. Вертикальная модель используется для проверки соответствия деятельности отдельного подразделения компании. При этом необходимо обратить внимание на то, что горизонтальная модель является более трудоемкой и продолжительной,

однако и более значимой, поскольку включает в поле зрения деятельность на стыках различных подразделений и должностных лиц, которые участвуют в выполнении требований к объекту проверки. Кроме того, горизонтальная проверка «ломает» коммуникационные барьеры между подразделениями и поощряет участников систем менеджмента к взаимодействию друг с другом.

## 2. Планирование работы службы внутреннего аудита

Наиболее важным этапом в проведении внутреннего аудита является планирование. Основным документом, который использует руководитель службы, является годовая программа, которая утверждается руководителем компании. Программа должна разрабатываться с учетом статуса и значимости видов деятельности и процессов. Формат внутреннего регламента «Годовая программа внутреннего аудита» может иметь следующий вид:

Формат документа «Годовая программа внутреннего аудита»

№ п/п	Объект (вид деятельности, процесс)	Область		Критерии проверки	Цель проверки	ФИО главного аудитора	ФИО аудитора	Материально-техническое обеспечение
		Подразделение	Месяц, неделя					

Первостепенное значение должно уделяться ключевым видам деятельности и процессам, оказывающим решающее влияние на успех компании, достижение ее целей, а также критическим видам деятельности, процессам, ненадлежащее исполнение которых на определенном этапе времени может представлять реальную или потенциальную опасность для компании.

Типичными процессами, которые можно отнести к ключевым, являются: изучение спроса, ожиданий потребителей; управление закупками; взаимодействие с потребителями, реализация продукции; подготовка и компетентность персонала. Ранжирование ключевых процессов проводят посредством экономической или экспертной оценки влияния отдельных процессов на конечные результаты бизнеса.

Критическими считаются такие процессы, ненадлежащая организация которых или несоблюдение требования к которым могут



представлять фактическую или потенциальную опасность для эффективности деятельности. Эти процессы требуют незамедлительного вмешательства в виде корректирующих или предупреждающих действий и должны находиться под особым контролем. В разряд критических может попасть любой бизнес-процесс в силу разного рода причин внутреннего характера.

На основании годовой программы аудита составляется календарный график аудиторских проверок, а также план на каждую отдельную или комплексную аудиторскую проверку.

План должен специфицировать объект аудита как организационно (аудит отдела, группы отделов и пр.), так и функционально (аудит финансов, маркетинга и т. д.). Руководитель службы внутреннего аудита также должен разработать план развития службы внутреннего аудита.

### **3. Последовательность подготовки к проверке и организация аудиторского процесса**

При подготовке к осуществлению внутренней аудиторской проверки необходимо:

1. Участникам группы: ознакомиться с планом и четко определить границы проверки, проанализировать все относящиеся к его обязанностям документы и материалы с целью выявления наиболее существенных вопросов, подлежащих квалифицированному обсуждению с персоналом подразделения.

2. Главному аудитору: получить в службе внутреннего аудита все указанные в плане документы, в соответствии с которыми должна проводиться проверка, а также документы, относящиеся к объекту проверки: организационно-распорядительные, должностные инструкции, карты процессов, детальное их описание, матрицы распределения ответственности и полномочий и произвести необходимые назначения в группе и составить график аудиторской проверки; подготовить опросный лист; обеспечить аудиторов рабочими материалами — контрольными вопросниками, журналами аудитора, бланками протоколов несоответствия и т. д.

Опросный лист — анкета с перечнем вопросов для сотрудников аудируемого подразделения, ответы используются для предварительной оценки объекта аудита. Вопросы опросного листа должны строиться на основе критериев аудиторской проверки и охватывать наиболее существенные их части, формулироваться лаконично, недвусмысленно, в определенной последовательности, предусматривать однозначный ответ.

Контрольный вопросник—заранее составленный систематизированный перечень вопросов, ответы на которые позволяют аудитору непосредственно в ходе проверки получать информацию о степени соответствия состояния области проверки установленным требованиям. Вопросы должны быть поставлены так, чтобы ответы давали возможность аудитору исчерпывающее и верное представление об объекте.

Журнал аудитора — журнал или бланк, в котором аудитор фиксирует факты, результаты бесед и иную информацию, собранную в ходе аудиторской проверки. Записи в журнале являются основой для принятия соответствующих решений.

**Формат документа «Журнал внутреннего аудитора»**

Код	Дата	Объект	Область	Критерии	Перечень вопросов	Фактическое состояние	Комментарии и предложения	Примечания

Непосредственно внутренние аудиторские проверки следует проводить по заранее спланированным процедурам. Алгоритм проверки может выглядеть так:

1. Вводное совещание.
2. Сбор и обработка информации.
3. Заключительное совещание.
4. Составление отчета об аудиторской проверке.
5. Представление отчета на утверждение.
6. Рассылка отчета заинтересованным лицам.
7. Устранение несоответствий.
8. Разработка и реализация корректирующих и предупреждающих действий.
9. Инспекционный контроль.
10. Регистрация результатов проверки.
11. Информирование об устранении несоответствий.
12. Оформление файла внутреннего аудита.

**4. Порядок внутреннего аудита в организации**

При формировании внутренних регламентов СВА при формировании службы необходимо подготовить и утвердить рабочий документ «Порядок внутреннего аудита», универсальный для будущих контрольных проверок. Требования данного регламента необходимо

учитывать при подготовке годовой программы и планов-графиков внутренних аудиторских проверок.

Вместе с тем положения данного внутреннего документа должны пересматриваться в случаях изменений в законодательстве; реорганизации, смене собственников (руководства организации); изменения видов деятельности; изменений в учетной политике; неэффективности внутренних проверок.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Назовите этапы проведения внутреннего аудита.
2. Какие существуют модели проведения работ внутренними аудиторами?
3. Каким образом осуществляется планирование работы внутреннего аудитора?
4. Определите последовательность подготовки к проверке и организации аудиторского процесса.
5. Опишите алгоритм проверки внутренних аудиторов.

## **Тема 13 Методы и приемы внутреннего аудита**

1. Особенности методики внутреннего аудита
2. Фактический контроль во внутреннем аудите
3. Методы проверки отдельных документов и их совокупностей по однотипным и взаимосвязанным операциям
4. Аналитические процедуры
5. Аудиторская выборка

### **1. Особенности методики внутреннего аудита**

Методы внутреннего аудита представляют собой совокупность финансовых, экономических, организационных, оперативно-технических и фактических способов и приемов по проверке производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятия с целью изучения состояния их экономики и финансов, эффективности использования материальных и финансовых ресурсов, сохранности активов и своевременности возврата обязательств, обеспечения законности, достоверности и целесообразности хозяйственных операций, а также их оформления первичными документами, служащими основанием для отражения в бухгалтерском учете.

В отличие от внешнего аудита, носящего, как правило, официальный характер и проводимого уже по оформленной финансовой отчетности, внутренний аудит на предприятии может носить как плановый, так и внезапный характер. Поэтому для него характерны все три этапа контроля: предварительный — до совершения хозяйственных операций; текущий — во время осуществления хозяйственных операций; последующий — после их совершения.

Общим для всех процедур внутреннего аудита (самоконтроля) предприятия является то, что все они базируются на защитных принципах и функциях бухгалтерского учета, таких как двойная запись, балансовое обобщение, контрольной, аналитической и других. Для получения аудиторских доказательств при проведении внутреннего аудита широко используются различные методы. Их можно классифицировать следующим образом:

1) общенаучные методические приемы контроля (анализ, синтез, индукция, дедукция, редукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, эксперимент и др.);

2) собственные эмпирические методические приемы контроля (инвентаризация, контрольные замеры работ, контрольные запуски оборудования, формальная и арифметическая проверки, встречная проверка, способ обратного счета, метод сопоставления однородных

фактов, служебное расследование, экспертизы различных видов, сканирование, логическая проверка, письменный и устный опросы и др.);

3) специфические приемы смежных экономических наук (приемы экономического анализа, экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики).

## **2. Фактический контроль во внутреннем аудите**

При проведении внутреннего аудита широко используется инвентаризация ценностей — физическая проверка — осмотр и подсчет аудитором материальных активов (производственных запасов, денежных средств, основных средств и др.), а также инвентаризация расчетов и обязательств и других статей баланса.

Порядок проведения инвентаризации рассматривался ранее.

Задачи рабочих инвентаризационных комиссий:

- инвентаризация имущества и денежных средств предприятия;
- участие в определении результатов инвентаризации;
- разработка предложений по упорядочению хранения товарно-материальных ценностей и денежных средств;
- оформление инвентаризационных описей и протоколов результатов обследования инвентаризируемых объектов.

До начала инвентаризации специалист по внутреннему аудиту обязан выяснить, как часто проводилась инвентаризация имущества на данном объекте; проверить бухгалтерскую документацию по ранее проводившимся инвентаризациям на данном объекте; ознакомиться с номенклатурой и объемами товарно-материальных ценностей; выявить дорогостоящие товарно-материальные ценности; проанализировать имеющуюся систему учета товарно-материальных ценностей; выявить сильные и слабые стороны системы учета ценностей.

В случае наблюдения или осуществления методического руководства проведением инвентаризации (без участия в составе комиссии) аудитору с целью обеспечения надежности средств контроля следует принять участие в проведении контрольных измерений (взвешивании, пересчете и др.); установить, имеются ли устаревшие, неиспользуемые или мало используемые товарно-материальные ценности; проверить, хранятся ли отдельно ценности, принадлежащие другим юридическим и физическим лицам, и учитываются ли они отдельно в складском учете и в бухгалтерии на забалансовых счетах.

Аудитору необходимо помнить, что незаконные операции и злоупотребления могут иметь место и при внешне правильно составленных документах. Поэтому в ходе их осмотра рекомендуется вызывать лиц, подписавших документы, для подтверждения

подлинности подписей и фактов получения товарно-материальных и денежных ценностей. Осмотр документов рекомендуется проводить при достаточном освещении (лучше всего дневном). Осмотру подвергаются лицевая и оборотная стороны документа.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором она была закончена, а по годовой — в годовом бухгалтерском отчете.

С целью обеспечения непрерывного контроля за сохранностью имущества и условий его хранения могут проводиться выборочные инвентаризации. Порядок их проведения практически ничем не отличается от порядка проведения сплошных инвентаризаций, за исключением того, что проверка проводится по отдельным наименованиям ценностей.

Разновидностью выборочной инвентаризации является контрольная проверка, которая может проводиться по завершении сплошной инвентаризации с целью проверки ее качества.

Внеплановые инвентаризации проводятся по распоряжению руководителя предприятия по мере необходимости и, как правило, внезапно.

Особой профессиональной подготовки от специалистов внутреннего аудита требует проведение инвентаризации расчетов. Этой процедуре должны ежегодно подвергаться расчеты с банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, расчеты с бюджетом, поставщиками и покупателями, подотчетными лицами, персоналом, другими дебиторами и кредиторами. Необходимо выяснить, правильно ли отражены по статьям баланса соответствующие остатки задолженности. Для этого по данным регистров аналитического учета к счетам, предназначенным для отражения расчетов, сличают остатки по каждому виду расчетов на начало проверяемого периода с остатками по соответствующим статьям баланса, а затем проверяют каждый вид расчетов. Специалист внутреннего аудита обязан установить причины и виновников образования задолженности; давность ее возникновения и реальность получения; не пропущены ли сроки исковой давности; какие меры принимались для погашения задолженности; проводились ли встречные проверки; составлялись ли акты выверки взаиморасчетов; наличие графиков погашения задолженности и писем, в которых дебиторы признают свою задолженность; велась ли претензионно-исковая работа; осуществлялся ли контроль исполнения договорных обязательств.

Проверке также подлежит не востребовавшая кредиторская задолженность. Следует установить, не перекрывается ли в бухгалтерских балансах дебиторская задолженность кредиторской путем отражения свернутого сальдо по расчетным счетам.

При анализе прочей дебиторской задолженности важно проверить наличие задолженности работников предприятия или фирмы за пользование основными средствами и инвентарем; отпущенные без предварительной оплаты материальные ценности; не сданную при увольнении спецодежду и др. Особое внимание внутренних контролеров должно быть уделено учету результатов инвентаризации.

В бухгалтерском учете результаты инвентаризации отражаются в том месяце, в котором она была закончена. Итоги годовой инвентаризации включаются в годовой отчет.

Проверка реального состояния средств хозяйства выполняется путем осмотра и обследования определенных объектов.

Осмотр представляет собой непосредственное изучение компетентным человеком определенных объектов учета, выполняющих в хозяйственной системе те или иные конкретные функции, а также, если это потребовалось, фиксацию важной информации об особенностях осмотренных объектов.

Обследование, как и осмотр, — это непосредственное изучение компетентными работниками определенных объектов хозяйственной системы. Однако при обследовании чаще осуществляется документирование важной информации об их выявленных дополнительных особенностях. Это могут быть акты, протоколы и другая подобная документация.

Осмотру могут подвергаться самые различные объекты: производственные помещения, оборудование, территории, склады, продукция и др. К осмотру или обследованию при необходимости привлекают руководителей проверяемого объекта или ответственных за те или иные участки работы лиц, которые могут дать необходимые пояснения.

В торговых организациях для проверки многих хозяйственных операций требуется проводить тщательный осмотр маркировки, товарных знаков, наличия акцизных марок, других отличительных признаков конкретных товаров. Полученные при осмотре данные сопоставляются с содержанием бухгалтерских документов. В тех случаях, когда для проверки документов требуется изучить свойства осматриваемых товаров, к участию в осмотре может быть привлечен специалист-товаровед.

При осмотре весового хозяйства могут быть обнаружены следующие нарушения: отсутствие клейма на весоизмерительных приборах; облегченные гири; утяжеленные чаши для взвешивания; разбалансированные весы и др.

В свою очередь, осмотр торговых помещений позволит установить нарушения при использовании контрольно-кассовых машин. Все

данные, полученные при осмотре, сопоставляются с содержанием бухгалтерских документов.

В случаях, если необходима более глубокая проверка и выяснение состояния учета и соблюдения технологического процесса, проверяющим лицом осуществляется обследование отдельных участков предприятия. В процессе данной деятельности могут быть установлены факты нарушения правил хранения продукции; неудовлетворительная организация контрольно-пропускного режима и др.

Контрольный обмер — методический прием внутреннего контроля, с помощью которого определяется фактически выполненный объем строительных или строительно-монтажных работ, произведенных хозяйственным или подрядным способом, и правильность их оплаты.

### **3. Методы проверки отдельных документов и их совокупностей по однотипным и взаимосвязанным операциям**

Все хозяйственные операции и факты хозяйственной жизни у экономических субъектов должны быть документированы.

Документы могут быть либо доброкачественными, либо недоброкачественными, и частные задачи внутреннего аудита нередко состоят в выявлении недоброкачественных документов с целью их последующего анализа.

Для классификации документов по качественным признакам используют три критерия доброкачественности документов.

1. Формальный критерий. Любой доброкачественный документ должен быть составлен по определенной форме.

2. Критерии законности. Хозяйственная операция, отраженная в документе, должна быть законна по своему содержанию.

3. Критерии действительности. Документ должен отражать содержание именно той хозяйственной операции, для которой он был создан, причем отражать это содержание в неискаженном виде относительно объемов, даты, участвующих в хозяйственной операции сторон или лиц и т. д.

Документы, не отвечающие хотя бы одному из перечисленных критериев, являются недоброкачественными

Недоброкачественные документы, в свою очередь, могут быть подразделены на две большие группы.

1. Документы, недоброкачественные по форме. Они отражают реальные хозяйственные операции в неискаженном виде и объеме. Однако такие документы требуют особого внимания, поскольку среди них могут быть:

а) неправильно оформленные, например, с использованием нетиповой межведомственной формы,



б) неоформленные или недооформленные, например, без указания определенных реквизитов, обязательных для данного типа документов

## 2. Документы, недоброкачественные по существу

Среди них могут быть:

а) недоброкачественные документы, содержащие случайные ошибки или даже незаконные операции (например, совершенные экономическим субъектом по незнанию того или иного пункта различных положений, инструкций и других нормативных актов по отнесению расходов на соответствующие источники финансирования),

б) содержание признаков преднамеренных действий (такие действия при возбуждении уголовного дела могут быть признаны материальным или интеллектуальным подлогом)

Последовательный просмотр первичных документов и учетных регистров — сканирование.

В результате сканирования аудитор обращает внимание на нестандартные документы, например:

1) были использованы бланки неустановленной формы или нарушился порядок их составления (например, заполненные ручным способом при общей комплексной механизации бухгалтерского учета);

2) остались незаполненными некоторые из необходимых реквизитов — от часто встречающихся фактов отсутствия подписей соответствующих должностных лиц и вплоть до более диковинных, когда, к примеру, на инвентарной описи отсутствует дата снятия остатков;

3) использованы лишние, не предусмотренные типовыми формами реквизиты;

4) использованы ненадлежащие реквизиты, не соответствующие тем, которые предусмотрены типовыми формами.

Запросы и внешние подтверждения. Подтверждающая информация, полученная из внешних источников и оформленная в виде ответа на запрос, необходима для подтверждения остатков денежных средств на банковских счетах; дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе полученных займов; материально-производственных запасов, которые переданы в переработку или на комиссию; финансовых инструментов, приобретенных, но не доставленных организации на отчетную дату; условий соглашений и хозяйственных операций, которые проверяемая организация вела вместе с третьим лицом.

Процесс получения и анализа аудиторских доказательств в виде ответов третьих лиц на запросы проверяемой организации называется внешним подтверждением.

Аудитор может составить запрос в виде позитивного или негативного подтверждения, в зависимости от специфики информации, которую он хочет получить от третьей стороны.

Позитивное подтверждение предполагает, что ответ на запрос третье лицо обязано прислать в любом случае, а при негативном подтверждении отвечать на запрос третье лицо будет только в случае несогласия с информацией, указанной в запросе.

Взаимная сверка. При взаимной сверке сопоставляются различные по своему наименованию и характеру документы, в которых отражаются различные аспекты одной и той же или нескольких взаимосвязанных операций.

Возможности взаимной сверки различных документов весьма разнообразны. У каждого экономического субъекта они зависят от отраслевой специфики предприятия, а также от особенностей системы внутривладельческого контроля.

Хронологическая проверка движения товарно-материальных ценностей и денежных средств. Проверка движения товарно-материальных ценностей и денежных средств по этому принципу состоит в том, что их остатки определяют не только на дату той или иной инвентаризации, сличая их с остатками документальными, но при необходимости на каждую дату (на конец каждого дня) любого межинвентаризационного периода. Существует даже возможность определения таких остатков после каждой хозяйственной операции.

Применение данного приема позволяет внутреннему аудитору собрать дополнительные свидетельства о признаках потенциальных злоупотреблений, выявить противоречия в учетных данных, в том числе создание неучтенных излишков.

#### **4. Аналитические процедуры**

Аналитические процедуры, играющие основополагающую роль при получении аудиторских доказательств в ходе внутреннего аудита, состоят в выявлении, анализе, оценке и проверке по существу соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности предприятия и в определении их взаимной причинно-следственной связи.

Основная цель аналитических процедур — поиск и выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов хозяйственной деятельности, определяющих результаты хозяйственной деятельности и области потенциального риска. Эти факты представляют существенный интерес при определении стратегии и тактики, имея в виду основополагающий принцип непрерывности работы предприятия в рыночных условиях.

Применение аналитических процедур обеспечивает повышение качества проведения внутреннего аудита и позволяет значительно сократить время на его проведение посредством сокращенного числа детальных аудиторских процедур в рамках предусмотренной программы.

Аналитические процедуры выполняются, как правило, на протяжении всего аудиторского процесса, их виды определяются соответствующими этапами реализации плана внутреннего аудита. Находят широкое применение следующие виды аналитических процедур: сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с плановыми или сметными показателями работы предприятия; сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности и показателей бизнес-плана с прогнозами, определенными аудиторскими методами (методом простого сравнения; выявлением тенденций изменения какого-либо показателя в отчетном периоде и распространения на будущие (прошедшие) периоды; выявлением количественных взаимосвязей между какими-либо показателями с целью исчисления их значений в будущие периоды; сравнение показателей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми самим предприятием или действующим законодательством; сравнение фактических показателей с данными аналогичных предприятий данной отрасли, действующих в данном сегменте рынка; сравнение показателей бухгалтерской отчетности со статистическими и другими данными, не входящими в ее состав; вертикальный, горизонтальный и трендовый анализ показателей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов; другие виды аналитических процедур, учитывающие индивидуальные особенности организационной структуры предприятия, на котором проводится внутренний аудит.

При сравнении фактических показателей отчетности предприятия с бизнес-планом аудитор должен оценить методику планирования. Если, по мнению аудитора, плановые показатели нереальны, аудитор не должен их использовать для получения аудиторских доказательств. Об этом следует указать в рабочей документации.

## **5. Аудиторская выборка**

Выборка — это статистический метод, заключающийся в отборе данных из проверяемой совокупности по определенному интервалу, признаку, и носит случайный характер.

Аудиторские выборки для проверки операций — метод проверки баланса или класса операций организации, при котором аудиторские

процедуры применяются менее чем к 100% имеющихся в распоряжении внутреннего аудитора элементов.

Фактически при большом объеме исходной совокупности аудитор может проверить лишь 10 или даже 5% общего количества элементов в проверяемой совокупности, получив при этом ясное представление о частоте появления ошибок во всей совокупности либо (что более важно) — об ожидаемой величине суммы ошибок.

Выборочный аудит регулярно используется при внешних аудиторских проверках (как правило, в комбинации со сплошным аудитом), так как объем проверяемой информации очень велик, а проверку надо завершить в сжатые сроки. Методы выборочного аудита имеют много общего с выборочным контролем качества продукции на предприятии.

Применение выборки во внутреннем аудите может быть обоснованно лишь в том случае, если это отвечает цели и задачам проверки.

При разработке аудиторских процедур аудитор должен определить надлежащие методы отбора элементов для тестирования. Аудитор может: отобрать все элементы (сплошная проверка); отобрать специфические (определенные) элементы; отобрать отдельные элементы (сформировать аудиторскую выборку).

Выбор одного из методов при проведении аудита зависит от правильности ведения бухгалтерского учета, состояния системы внутреннего контроля, а также задач внутренней аудиторской проверки.

Факторы, влияющие на методы осуществления выборки:

1. Предположение о местонахождении большинства ошибок.
2. Объем (размер) совокупности.
3. Значимость совокупности.
4. Использование других методов проверки.
5. Требуемая точность результатов выборки.
6. Ожидаемая ошибка.
7. Другие характеристики совокупности.

## **Тема 14 Проведение внутреннего аудита**

1. Оценка состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации
2. Подготовка рабочих документов
3. Особенности организации внутреннего аудита в организациях малого бизнеса
4. Внутренний аудит в условиях компьютерной обработки данных

### **1. Оценка состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации**

Объектом внутреннего аудита на предприятии обычно является выбранная система бухгалтерского учета, закрепленная в его Учетной политике. Проверка должна установить, насколько эта система достоверно отражает хозяйственную деятельность экономического субъекта во всех ее проявлениях.

Еще на стадиях планирования и проведения внутреннего аудита специалист обязан разобраться в принятой системе бухгалтерского учета на предприятии.

В ходе проведения внутреннего аудита оценивается организация бухгалтерского учета на его соответствие действующим нормативным документам и отражаются случаи выявленных нарушений.

При проведении внутреннего аудита в части оценки состояния организации бухгалтерского учета экономического субъекта следует иметь в виду, что система бухгалтерского учета хозяйственных операций может считаться эффективной, если:

1. операции в учете правильно отражают временной поток их осуществления;
2. операции в учете зафиксированы в правильных суммах;
3. операции правильно и в соответствии с действующими нормативными положениями и учетной политикой отражены на счетах бухгалтерского учета;
4. зафиксированы детали операций, имеющие существенное значение для учета и отчетности;
5. ограничена возможность появления злоупотреблений.

В ходе проверки следует:

1. ознакомиться с внутренними документами предприятия, касающимися организации, постановки и ведения бухгалтерского учета;
2. определить, в какой мере реальное состояние дел соответствует положениям вышеперечисленных документов;

3. проследить движение отдельных сумм в учете от первичных документов до их вклада в отчетные и консолидированные документы.

Проведение внутреннего аудита должно быть построено таким образом, чтобы не только выявить ошибки, но и разработать мероприятия по их устранению, а также профилактике злоупотреблений и ошибок.

С этой целью необходимо детально изучить системы учета и внутреннего контроля экономического субъекта на предмет их подверженности злоупотреблениям (недобросовестным действиям).

Под недобросовестными действиями понимаются преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод.

Различают два типа преднамеренных искажений, возникающих в результате недобросовестных действий, рассматриваемых в ходе внутреннего аудита: искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности; искажения, возникающие в результате присвоения активов.

Недобросовестное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности подразумевает искажения или неотражение числовых показателей либо нераскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью введения в заблуждение пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности. Недобросовестным составлением финансовой (бухгалтерской) отчетности считаются следующие действия: фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется отчетность; преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных операций или другой важной информации в отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности; преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

Присвоение активов может быть осуществлено различными способами, в том числе путем присвоения денежных средств, материальных или нематериальных активов, инициирования оплаты аудируемым лицом несуществующих товаров или услуг. Как правило, такие действия сопровождаются вводящими в заблуждение бухгалтерскими записями или документами для сокрытия недостачи активов.

До получения доказательств обратного аудитор имеет право воспринимать записи и документы аудируемого лица как подлинные.

## **2. Подготовка рабочих документов**

Внутренняя аудиторская проверка, являясь по существу документальной, обязывает сопровождать проверку обязательным документированием, т. е. отражать полученную информацию в рабочей документации аудита, к которой относятся:

1. планы и программы проведения аудита;
2. объяснения, пояснения и заявления работников подразделения по вопросам, вытекающим из существа проверки;
3. копии первичных документов подразделения, свидетельствующие о хозяйственных операциях, фотографии объектов, акты, справки, протоколы, инвентаризационные описи и другие документы, составленные совместно с работниками подразделения и другими работниками, привлекаемыми для участия в проверке, служащие доказательством записей в акте проверки;
4. регистры бухгалтерского учета;
5. результаты инвентаризаций;
6. бухгалтерская отчетность;
7. записи об изучении и оценке систем оперативного и складского учета, вопросники, схемы документооборота и другие;
8. производственно-финансовый анализ фактических показателей подразделения;
9. материалы, свидетельствующие о работе, выполненной не аудитором, но под его контролем;
10. документы встречных проверок и объяснения лиц, не являющихся работниками данного подразделения;
11. копии бухгалтерской, оперативной внутрихозяйственной отчетности.

Перечень рабочей документации внутреннего аудита, прилагаемой к актам (отчетам) о проверке, определяет аудитор, проводящий проверку. Главное требование к этой документации — ее убедительность и весомость при доказательстве выводов и предложений, вытекающих из материалов проверки. Поэтому ограничений по подбору доказательств не устанавливается.

Наиболее ценными считаются аудиторские доказательства, полученные внутренним аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций. Доказательства обобщаются в создаваемых аудитором собственных первичных документах, например, в виде таблиц, расчетов и т. д., способствующих пониманию собранной информации должностными лицами и учредителями предприятия, не имеющими специального образования.

При обнаружении внутренним аудитором искажения сводных бухгалтерских документов или внутренней отчетности он обязан

описать вид искажения и определить фактор риска выявленного искажения. Прежде всего, с налоговой точки зрения, какие последствия возможны при неустранении данного искажения, причину искажения (нарушение установленных правил организации и ведения бухгалтерского учета; изменение договорных отношений и недоведение их до подразделения; арифметические и логические ошибки, недосмотр в полноте учета; нетипичные сделки и другие, которые могут быть как преднамеренными, так и непреднамеренными). Выводы о виновности и ответственности работников, допустивших искажения в бухгалтерском учете, обязаны сделать должностные и иные лица, назначившие проверку. В компетенцию аудитора не входит делать выводы о виновности или невиновности тех или иных лиц.

Сведения, содержащиеся в рабочей документации, являются конфиденциальными и не подлежат разглашению. Срок и порядок хранения данной документации определяется должностным лицом, назначившим аудиторскую проверку.

### **3. Особенности организации внутреннего аудита в организациях малого бизнеса**

Для малых экономических субъектов характерен ряд специфических особенностей, которые оказывают влияние на порядок проведения внутреннего контроля. Данные особенности бывают, как правило, вызваны следующими факторами:

а) ограничение или отсутствие разделения полномочий сотрудников, отвечающих за ведение учета и подготовку отчетности;

б) преобладающее влияние владельца и (или) единоначального руководителя на все стороны деятельности такого экономического субъекта.

Во время аудита малых экономических субъектов особое внимание необходимо уделить следующим потенциальным факторам риска:

а) учетные записи могут вестись нерегулярно, без последовательного соблюдения формальных требований, могут не отражать реального положения дел, что повышает риск искажений бухгалтерской отчетности;

б) руководители экономического субъекта могут ошибочно предполагать, что в ходе аудита, предусматривающего выдачу аудиторского заключения, аудиторская организация дополнительно окажет услуги по восстановлению учета, исправлению допущенных ошибок, подготовке бухгалтерской отчетности;



в) вследствие меньшего, чем в иных экономических субъектах, количества учетных работников по объективным причинам невозможно обеспечить надлежащее разделение их ответственности и полномочий;

г) в условиях малых экономических субъектов возможна ситуация, когда сотрудники, ведущие бухгалтерский учет, одновременно имеют доступ к таким активам экономического субъекта, которые легко могут быть сокрыты, изъяты или реализованы, что может способствовать возникновению злоупотреблений;

д) если малый экономический субъект осуществляет большое количество операций за наличные деньги, возможна ситуация, когда выручка не фиксируется или занижается (с целью нарушения требований налогового законодательства), а расходы — завышаются (с целью провести как производственные затраты средства, направленные на личное потребление руководящих работников);

е) при ограниченном числе сотрудников, ведущих бухгалтерский учет, затруднены или невозможны регулярные взаимные сверки учетных данных, что повышает риск возникновения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности.

Преобладающее влияние владельца и (или) единоначального руководителя на все стороны деятельности малого экономического субъекта может иметь как положительное, так и отрицательное воздействие на систему внутреннего контроля и достоверность бухгалтерской отчетности такого субъекта. С одной стороны, персональный контроль руководителя может способствовать повышению надежности учета экономического субъекта в ситуации, когда альтернативные средства внутреннего контроля по объективным причинам затруднены или невозможны. С другой стороны, преобладающее влияние руководителя может способствовать нарушению общеустановленных контрольных процедур, повышать риск нарушения законодательства, способствовать появлению преднамеренных существенных искажений бухгалтерской отчетности.

Многие средства внутреннего контроля, которые могли бы быть применены в отношении крупных хозяйствующих субъектов, нецелесообразно применять в отношении субъектов малого предпринимательства. Например, в субъектах малого предпринимательства процедуры бухгалтерского учета могут выполняться небольшим числом лиц, которые могут выполнять обязанности, связанные как с обработкой, так и с хранением документации. Таким образом, разделение обязанностей может отсутствовать или быть весьма ограниченным.

#### **4. Внутренний аудит в условиях компьютерной обработки**

## **данных**

Большое значение имеет также классификация по типам внутреннего контроля. Известны следующие типы внутреннего контроля: неавтоматизированный; не полностью автоматизированный; полностью автоматизированный.

Неавтоматизированный внутренний контроль осуществляется непосредственно его субъектами без применения автоматических средств.

Не полностью автоматизированный внутренний контроль осуществляется его субъектами с применением автоматических средств регистрации, обработки, измерения и т. п. (например контроль качества работы производственного оборудования с помощью технологии штрихового кодирования обрабатываемых узлов и деталей).

Полностью автоматизированный внутренний контроль осуществляется целиком в автоматическом режиме под управлением субъектов внутреннего контроля.

Примерами полностью автоматизированного внутреннего контроля могут служить:

- автоматическое обнаружение и исправление ошибки прикладной компьютерной программой;
- работа программ, обеспечивающих выделение или перечисление тех пунктов, которые не соответствуют установленным критериям (например, если сумма по счетам на закупку находится вне установленных пределов);
- работа антивирусных программ;
- программные проверки типа подсчета общих сумм для контроля правильности расчетов (например, согласование суммы счетов на закупки с общей суммой счетов, рассчитанной в результате другой операции);
- программные проверки на соответствие данных и выдача информации по отсутствию соответствия (например, сравнение неоплаченных счетов-фактур на закупку с файлами записей по полученным товарам, производимое программой перед оплатой счета продавца);
- работа контрольных модулей корпоративных систем;
- самодиагностика программных средств.

## **Тема 15 Обобщение и реализация результатов внутреннего аудита**

1. Порядок составления заключительного документа по внутренней аудиторской проверке
2. Принятие мер к устранению выявленных аудитом недостатков и нарушений
3. Организация последующего аудиторского контроля
4. Оценка эффективности работы служб внутреннего аудита

### **1. Порядок составления заключительного документа по внутренней аудиторской проверке.**

Для внутреннего аудита пока нет утвержденной законодательными или нормативными актами формы отчетности. Практический опыт различных организаций показывает, что она может иметь разные документальные формы: аудиторские справки; аудиторское заключение; справка об экспертизе; докладная записка; отчет о проверке; акт ревизии и т. п. Целесообразно исходить из названия «Отчет», поскольку это соответствует белорусским правилам, и разработать систему требований к составлению отчетов по разным направлениям деятельности службы внутреннего аудита.

Отчет внутреннего аудитора может иметь три части.

Вводная часть отчета внутреннего аудита должна включать следующие реквизиты и сведения: номер отчета; название подразделения, филиала, предприятия; наименование населенного пункта, на территории которого производится проверка; дата написания отчета; срок проведения проверки в соответствии с общим планом или планом-графиком проведения внутреннего аудита; указания на вопросы проверки (в случае внеплановой проверки); период деятельности организации, за который проведена проверка; дата начала и окончания проверки; фамилии, имена и отчества лиц, проводивших и принимавших участие в проверке; фамилии, имена и отчества руководителей проверяемого подразделения, филиала, предприятия; иные необходимые сведения.

Аналитическая часть отчета содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений, выявленных в ходе проверки, или указание на отсутствие таковых, и связанных с этими фактами обстоятельств, имеющих значение для принятия правильного решения по результатам проверки.

Итоговая часть отчета должна содержать общий вывод о состоянии бухгалтерского учета, внутреннего контроля и отчетности, а также предложения по устранению выявленных нарушений.

При составлении отчета внутреннего аудитора из рабочих документов внутреннего аудитора берутся сведения о наиболее существенных нарушениях в учете, значительно искажающих отчетность, делается общий вывод о степени достоверности отчетности с указанием нарушений, которые снижают достоверность отчетности или ставят ее под сомнение. Мнение внутреннего аудитора должно быть подкреплено ссылкой на соответствующие законодательные и инструктивные документы с развернутой аргументацией причин, приведших к такому мнению.

Отчет внутреннего аудитора должен содержать раздел, посвященный анализу платежеспособности и финансовой устойчивости организации, а также прогнозной оценке ее финансового состояния на будущее.

Отчет внутреннего аудитора заполняется в трех экземплярах, один из которых передается руководству проверяемой организации, другой экземпляр — в адрес вышестоящей организации (заказчика для службы внутреннего аудита), третий — в архив службы внутреннего аудита. Отчет подписывается руководителем службы внутреннего аудита. Все три экземпляра отчета являются первыми.

## **2.Принятие мер к устранению выявленных аудитом недостатков и нарушений**

Проверка считается законченной, когда выявленные нарушения устранены, а финансово-хозяйственная деятельность проверяемого подразделения обеспечивает полный хозяйственный расчет и рациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Выявленные в ходе проверки недостатки, не требующие существенных изменений в деятельности подразделения и входящие в компетенцию руководителя подразделения, необходимо устранить по ходу проверки. Об их устранении в процессе проверки делаются соответствующие записи в отчете.

Если при проверке выявлены серьезные нарушения законодательства, недостачи, хищения денежных средств или материальных ценностей, нарушения налогового законодательства, требующие внесения изменений в бухгалтерскую отчетность предприятия и возмещения потерь (т. е. имеется основание для отстранения от работы виновных должностных лиц и взыскания с них причиненного ущерба), материалы проверок передаются в юридический отдел предприятия. Последний дает правовую оценку записям в материалах проверки и готовит иски для передачи в суд с целью возмещения материального ущерба.

Юридическому отделу должны быть переданы акт проверки в подлиннике с приложенными к нему заверенными копиями документов, подтверждающих причиненный ущерб; объяснения должностных лиц, на которых возлагается ответственность за причиненный ущерб; дополнительные данные, подтверждающие правильность записей в материалах проверки и величину причиненного ущерба; расчет ущерба за подписью руководителя предприятия и главного бухгалтера; трудовой договор с должностными лицами, допустившими ущерб, и приказ о принятии их на работу.

После выявления размера причиненного ущерба в материалах проверки, инвентаризации или иным способом, меры по его возмещению должны приниматься немедленно.

Профилактической мерой, эффективно способной предотвратить злоупотребления материально ответственных и должностных лиц, является своевременное уведомление их о юридической ответственности. Законодательно установлены три правовые формы охраны собственности от посягательств — гражданская, административная и уголовная.

Повышению эффективности проверок способствует обсуждение их итогов с учредителями, руководителями и ответственными работниками предприятия. При необходимости вопросы сохранности собственности обсуждаются с персоналом подразделения, вносятся их предложения по организационно-техническим мероприятиям и утверждаются планы по устранению выявленных недостатков и меры по повышению эффективности работы данного подразделения. Отчетные документы по аудиторским проверкам, проект решения по проверке, приложение, другие документы по проверке и перечень принятых мер представляются на рассмотрение должностному лицу, назначившему аудиторскую проверку.

Четко налаженный контроль за выполнением принятых решений по результатам аудиторских проверок обеспечивает эффективность мероприятий по устранению выявленных проверкой недостатков.

Контроль за исполнением приказа осуществляется путем рассмотрения докладов руководителя проверенного подразделения о выполнении указаний руководителя предприятия, анализа данных отчетности и документальной проверки работы подразделения на месте.

Для учета и контроля за исполнением решений по аудиторским проверкам аудиторская служба или аудитор ведут книгу учета аудиторских проверок и принятых по ним мер.

### **3. Организация последующего аудиторского контроля**

Служба внутреннего аудита должна осуществлять следующие мероприятия последующего аудиторского контроля:

- осуществлять методическую поддержку обособленных подразделений (выпускать информационный бюллетень с рекомендациями по ведению учета, налогообложению);
- организовывать семинары по обучению и повышению квалификации бухгалтеров и экономистов подразделения, филиала, предприятия;
- проводить консультации по текущим вопросам;
- оказывать консультирование по автоматизации учетно-аналитической работы;
- осуществлять контроль за эффективностью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- вести контроль за соблюдением законодательства, нормативных актов, требований учетной политики;
- осуществлять контроль за сохранностью и состоянием имущества подразделения, филиала, предприятия;
- осуществлять мероприятия по предупреждению злоупотреблений и проводить специальные расследования по фактам недобросовестных действий материально ответственных и должностных лиц.

#### **4. Оценка эффективности работы служб внутреннего аудита**

В каждой организации, уже создавшей службу внутреннего аудита или только планирующей создание такого подразделения, возникает вопрос об окупаемости такого организационного преобразования.

Эффективность внутреннего контроля оценить достаточно трудно. Дело в том, что, во-первых, результат не всегда измерим количественно. Во-вторых, эффективность зависит не только от самих аудиторов, но и, в значительной степени, от последующих действий заказчиков: учредителей, акционеров, руководителей и т. п. И, в-третьих, играет роль субъективизм оценок заказчиков.

Для анализа продуктивности аудита следует использовать качественные и количественные показатели. Они должны определять динамику выполнения годового плана по внутреннему аудиту и затраты СВА по проектам. Кроме того, система показателей должна позволять оценить степень удовлетворенности заказчиков от выполненной аудиторами работы. Каждая компания сама определяет критерии эффективности деятельности СВА. Состав и целевые значения показателей устанавливает начальник СВА по согласованию с руководством. При этом основные заказчики (совет директоров и высшее исполнительное руководство) могли бы оценивать деятельность

СВА по трем-пяти показателям. С другой стороны, руководитель СВА мог бы оценивать деятельность возглавляемой службы по большему числу показателей.

К показателям эффективности деятельности внутреннего аудита могут относиться, например, следующие: количество завершенных аудитов по сравнению с утвержденным руководством компании планом; количество проведенных за период аудитов в расчете на одного аудитора; количество аудитов, проведенных в соответствии с бюджетом; процент выполненных аудиторских рекомендаций; количество повторных аудиторских рекомендаций; прямое сокращение затрат/экономия от выполнения рекомендаций аудита; удовлетворенность заказчиков (клиентов) аудита.

Наряду с процедурой периодической оценки эффективности службы внутреннего аудита, должна существовать программа повышения качества ее работы. К проводимым в рамках этой программы мероприятиям относятся:

- текущий контроль (мониторинг) качества внутренних аудитов. Его проводят руководитель и менеджеры СВА в ходе проведения аудитов. Мониторинг направлен на то, чтобы деятельность внутренних аудиторов соответствовала процедурам и регламентам компании и самой СВА. Также он позволяет руководителю СВА удостовериться в том, что аудиторы выполняют аудиторские задания на должном профессиональном уровне;

- внутренние оценки, проводимые не реже одного раза в год руководителем и менеджерами СВА. Их цель — выявить собственными силами резервы для совершенствования деятельности каждого внутреннего аудитора и всей службы в целом;

- внешние оценки, проводимые не реже одного раза в 5 лет. Их осуществляют структуры, которые по отношению к службе внутреннего аудита являются сторонними.