

Короленко О.Н.

КОНТРОЛЬ И АУДИТ

Курс лекций

для студентов специальности 1-25 01 08
«Бухгалтерский учёт, анализ и аудит»

Горки
2016

Короленко О.Н.

КОНТРОЛЬ И АУДИТ

Курс лекций

для студентов специальности 1-25 01 08

«Бухгалтерский учёт, анализ и аудит»

Горки
2016

УДК
ББК

Рецензенты:

Соловцов Н.И., ученый секретарь Республиканское научное унитарное предприятие «Институт системных исследований в АПК НАН Беларуси», к.э.н., доцент;

Платоненко Е.И., заведующая кафедрой финансов и бухгалтерского учета УО «Гродненский государственный университет им. Я. Купалы», к.э.н.

*Рекомендовано кафедрой финансов и контроля в сельском хозяйстве
.....(протокол №)*

*Рекомендовано методической комиссией факультета бухгалтерского учета
(протокол №)*

*Рекомендовано методической комиссией УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия
(протокол №)*

Короленко О. Н.

Контроль и аудит: курс лекций / О. Н. Короленко. – Горки: БГСХА, 2016. – 80 с.

Подготовлено в соответствии с учебной программой по дисциплине «Контроль и аудит». В курсе лекций изложены основные вопросы, касающиеся организации и осуществления контрольной (надзорной) и аудиторской деятельности в Республике Беларусь с учетом действующих нормативных правовых документов и актов законодательства Республики Беларусь.

Курс лекций предназначен для студентов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», может быть также использован при повышении квалификации работников учетно-контрольных служб коммерческих организаций.

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
2016

СОДЕРЖАНИЕ		стр.
Введение		7
Раздел I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЯ И АУДИТА		8
Тема 1.1 Содержание и сущность финансово-хозяйственного контроля в современных условиях		8
1. Содержание финансово-хозяйственного контроля и его место в системе управления		8
2. Предмет и задачи контроля		10
3. Основные принципы контроля		11
4. Виды и формы финансово-хозяйственного контроля		12
5. Органы ведомственного контроля в Республике Беларусь и их функции		15
6. Органы государственного контроля в Республике Беларусь и их функции		17
Тема 1.2. Методическое обеспечение контроля		18
1. Общая характеристика метода контроля		18
2. Способы и приемы документальной проверки		19
3. Приемы фактического контроля		22
РАЗДЕЛ II. ОРГАНИЗАЦИЯ И СОДЕРЖАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОНТРОЛИРУЮЩИХ ОРГАНОВ		24
Тема 2.1 Организационные аспекты осуществления вневедомственных и ведомственных проверок		24
1. Сущность и объекты проверки (ревизии), ее виды и задачи		24
2. Государственное регулирование контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь		27
3. Планирование и координация контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь		28
4. Права и обязанности участников контрольной (надзорной) деятельности		29
Тема 2.2 Основные этапы проверки деятельности организаций		34
1. Основные этапы ревизионного процесса. Подготовка проверки (ревизии)		34
2. Проведение проверки (ревизии)		36
3. Оформление результатов проверки (ревизии)		37
4. Реализация материалов проверки (ревизии) и организация контроля за выполнением принятых решений		40

5. Учет и отчетность субъектов хозяйствования о контрольно-ревизионной работе	42
РАЗДЕЛ III. ОСНОВЫ АУДИТА	43
Тема 3.1 Понятие, содержание и виды аудита	43
1. Необходимость и основные этапы развития аудита в условиях рыночной экономики	44
2. Сущность, цели и задачи аудита. Сравнительная характеристика аудита и ревизии	45
3. Классификация аудита	46
4. Профессиональная этика аудиторов	48
Тема 3.2 Государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь	49
1. Государственное регулирование и контроль осуществления аудиторской деятельности в Республике Беларусь	50
2. Субъекты аудиторской деятельности	52
3. Международные и национальные стандарты аудита	54
4. Права, обязанности и ответственность субъектов аудита	55
Тема 3.3 Организация, планирование и технология проведения аудиторской проверки	57
1. Основные этапы аудита. Подготовка к проведению аудита	58
2. Планирование аудита	60
3. Оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица	62
4. Понятие существенности в аудите	64
5. Аудиторский риск и его составляющие	67
6. Аудиторская выборка: понятие, порядок построения и оценка ее результатов	69
7. Аудиторские доказательства, их виды и источники получения	74
8. Методы и процедуры аудиторской проверки	76
9. Аналитические процедуры аудита	78
10. Действия аудитора при выявлении искажений отчетности	79
11. Рабочая документация аудитора	81
Тема 3.4 Порядок оформления результатов аудита. Отчетность аудиторских организаций	83
1. Порядок составления и представления аудиторского заключения	84
2. Формы выражения аудиторского мнения и виды аудиторских заключений	86

3. Письменная информация (отчет) аудитора о результатах проведения аудита	88
Рекомендованная литература	91

ВВЕДЕНИЕ

Формирование рыночных экономических отношений повышает потребность в достоверной учетной и отчетной информации о деятельности экономических субъектов. Особая роль в обеспечении контроля за достоверностью информации принадлежит контролю и аудиту. В связи с этим вопросы организации аудиторской и контрольно-ревизионной деятельности в Республике Беларусь являются актуальными и требуют систематического изучения студентами, обучающимися по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

В соответствии с учебной программой по курсу «Контроль и аудит» учебный материал включает два самостоятельных тематических блока с соответствующей формой контроля: «Теория контроля и аудита» и «Контроль и аудит деятельности субъектов хозяйствования». Предлагаемый курс лекций отражает основные лекционные темы по которым в качестве формы контроля предусмотрен экзамен. Изучение этого материала позволит сформировать у студентов теоретические знания о содержании и функциях контроля в системе управления на микро- и макроуровне, о правовом обеспечении финансово-хозяйственного контроля, а также приобрести практические навыки организации и проведения проверок и аудита финансово-хозяйственной деятельности организаций любой отрасли национальной экономики, направленных на выявление и устранение недостатков в их работе, мобилизацию резервов повышения эффективности хозяйствования в современных условиях.

В результате изучения теоретических основ контроля и аудита студенты должны научиться планировать контрольную (надзорную) деятельность, составлять планы аудита, оформлять рабочие документы, акты (справки) по результатам проверки, аудиторское заключение, обобщать результаты проверок и обосновывать мнение о достоверности бухгалтерской отчетности организации и соответствии ее деятельности законодательству.

Впоследствии знание законодательных и нормативных правовых актов по вопросам теории контрольной (надзорной) деятельности и аудита послужит основой для успешного освоения приемов и способов контроля и аудита деятельности экономических субъектов и поиска управленческих решений в различных хозяйственных ситуациях.

Раздел 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЯ И АУДИТА

Тема 1.1 Содержание и сущность финансово-хозяйственного контроля в современных условиях

Вопросы:

1. Содержание финансово-хозяйственного контроля и его место в системе управления
2. Предмет и задачи контроля
3. Основные принципы контроля
4. Виды и формы финансово-хозяйственного контроля
5. Органы ведомственного контроля в Республике Беларусь и их функции
6. Органы государственного контроля в Республике Беларусь и их функции

1. Содержание финансово-хозяйственного контроля и его место в системе управления

Жизнедеятельность любого общества организована по определенным законам. Поэтому необходим контроль за соблюдением и выполнением этих законов. В этом смысле контроль является одной из функций управления и представляет собой проверку исполнения управленческих решений.

Контроль основан на обратной связи, которая позволяет получить информацию о фактическом состоянии управляемого объекта, необходимую для принятия правильных управленческих решений. Таким образом, **контроль представляет собой систему наблюдения и проверки процесса функционирования и фактического состояния управляемого объекта с целью оценки эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения.**

Финансово-хозяйственный контроль означает распространение контрольной функции управления в сферу экономики.

Как система финансово-хозяйственный контроль включает следующие взаимосвязанные элементы:

- **объекты** контроля – субъекты хозяйствования и лица, деятельность которых подлежит проверке;
- **субъекты** контроля – носители прав и обязанностей, осуществляю-

щие контрольные функции и принимающие решения по результатам контроля;

- **предмет** контроля – управленческая деятельность организации, хозяйственные и финансовые операции и процессы, предусмотренные планом проверки;

- **метод** контроля – совокупность приемов и способов осуществления контрольных действий;

- **принципы** контроля.

Финансово-хозяйственный контроль в системе управления выполняет несколько самостоятельных функций:

- *информационная*, которая заключается в получении информации, являющейся основанием для принятия управленческих решений, обеспечивающих нормальное функционирование контролируемого объекта;

- *профилактическая* функция, которая заключается в устранении недостатков и злоупотреблений, а также недопущении их в дальнейшей работе;

- *мобилизующая* функция, которая заключается в том, что контроль обязывает всех субъектов хозяйствования и лиц ответственно выполнять свои функции;

- *воспитательная* функция, которая заключается в том, что, наличие контроля воспитывает потребность неукоснительного соблюдения законности и четкого исполнения своих обязанностей;

Весь контрольный процесс в зависимости от сложности выполняемых функций можно разделить на следующие ступени:

- 1) счетная правильность;
- 2) законность;
- 3) экономическая выгодность (прибыльность);
- 4) контроль эффективности.

Представляя собой самостоятельную функцию управления экономикой, финансово-хозяйственный контроль взаимодействует с другими функциями, например, с бухгалтерским учетом и анализом, оказывая активное влияние на эффективность их применения.

Реализация указанных функций контроля за деятельностью коммерческих организаций позволяет решать следующие основные задачи:

- укрепление законности и правопорядка, государственной и финансовой дисциплины;
- обеспечение сохранности имущества, принадлежащего собственнику;

- достижение целевого и рационального использования имущества организации;
- выявление и использование резервов повышения эффективности деятельности организации.

От эффективности контроля во многом зависит эффективность функционирования не только отдельных субъектов хозяйствования, но и экономики в целом. Этим определяется его роль и место в экономической системе государства.

В условиях рыночных отношений в экономике роль финансово-хозяйственного контроля возрастает. Это обусловлено наличием конкуренции и необходимостью повышения эффективности предпринимательской деятельности, а также возникновением новых организационно-правовых форм функционирования бизнеса и органов управления.

2. Предмет и задачи контроля

Поскольку объектом финансово-хозяйственного контроля являются субъекты хозяйствования, следовательно, контролю подлежит законность и эффективность их финансово-хозяйственной деятельности. Следовательно, *предметом* финансово-хозяйственного контроля является управленческая деятельность организации, хозяйственные и финансовые операции и процессы, рассматриваемые с позиции их экономической эффективности, законности, достоверности и целесообразности, обеспечения сохранности имущества собственника.

Наличие единого объекта связывает контроль с другими экономическими науками, например, с бухгалтерским учетом и анализом. В частности, без знаний бухгалтерского учета невозможно проверить правильность записей в первичных документах, учетных регистрах и отчетности, в которых отражены факты хозяйственной деятельности проверяемой организации. Кроме того, при осуществлении контрольных действий используется такой прием контроля, как инвентаризация, который, в свою очередь, является одним из методов бухгалтерского учета. Контроль также невозможен без знания приемов и способов анализа.

В условиях рыночных отношений перед финансово-хозяйственным контролем стоят следующие основные задачи:

- выявление внутрихозяйственных резервов повышения эффективности деятельности организации;

- подготовка предложений по использованию вскрытых резервов и контроль за их реализацией;
- контроль за экономным и рациональным использованием материальных и финансовых ресурсов, предупреждение нарушений и злоупотреблений в их расходовании;
- пресечение непроизводительных расходов, потерь, недостач, растрат и хищений;
- контроль за достоверностью данных бухгалтерского учета и отчетности.

3. Основные принципы контроля

Принцип контроля – это общепризнанное правило действия в контрольных ситуациях.

К общепринятым принципам контроля относятся:

Принцип объективности – непредвзятое выполнение контрольных функций и отражение результатов проверки в соответствии с фактическим состоянием дел объекта контроля.

Принцип гибкости – предоставляет возможность на этапе подготовки к проверке при наличии оснований вносить изменения в планы осуществления контрольных действий.

Принцип экономичности – достижение максимального эффекта контрольной (надзорной) деятельности при минимальных затратах на ее проведение.

Принцип всеобъемлемости – распространение контроля на все стороны финансово-хозяйственной деятельности контролируемых объектов.

Принцип внезапности – осуществление контрольных мероприятий без согласования времени их проведения с объектами контроля.

Принцип непрерывности – систематическое выполнение контрольной (надзорной) деятельности, что обусловлено непрерывностью деятельности контролируемых объектов. Контролируемый период всегда начинается с момента окончания предыдущей проверки.

Принцип действенности – обусловлен активным воздействием контроля на эффективность деятельности объекта контроля путем выявления недостатков, предупреждения их в дальнейшей работе и оптимизации управленческих решений.

Принцип плановости – выполнение контрольных функций в соответствии с планами контрольной (надзорной) деятельности.

Принцип научности – предполагает применение достижений науки и передового опыта в осуществлении контрольных функций.

Принцип гласности – своевременное информирование заинтересованных должностных лиц и специалистов проверяемого объекта о результатах проведенных контрольных действий.

Принцип массовости – возможность участия специалистов и других привлеченных лиц для осуществления определенных видов контроля.

4. Виды и формы финансово-хозяйственного контроля

В зависимости от властных полномочий субъектов контроля различают государственный, общественный и аудиторский контроль.

1. Государственный контроль осуществляют только государственные органы и иные организации, уполномоченные на осуществление контроля (надзора) и включенные в перечень контролирующих (надзорных) органов.

По целевой направленности государственный контроль, в свою очередь, подразделяется на общегосударственный, отраслевой, специальный.

Общегосударственный контроль осуществляется в масштабах всей экономики органами государственной власти и управления.

Отраслевой контроль организуется по отраслевому признаку и способствует эффективному развитию отдельных отраслей экономики.

Специальный контроль возложен на специализированные органы, которые осуществляют проверку в пределах своей компетенции.

2. Общественный контроль в форме проведения проверок вправе осуществлять профессиональные союзы, их организационные структуры, объединения таких союзов и их организационные структуры.

3. Аудиторский контроль – это независимый контроль, который осуществляется специалистами, имеющими лицензию на осуществление аудиторской деятельности, и представляет интересы всех пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В зависимости от охватываемой контролем сферы выделяют следующие виды контроля:

1. Административный, который осуществляют комиссии административных органов Республики Беларусь. Он обеспечивает точное и неуклонное соблюдение законов всеми субъектами хозяйствования и должностными лицами.

2. Производственно-технический контроль осуществляется в производственной сфере и является способом оперативного регулирования процесса производства. Его осуществляют специализированные службы организаций, например, отделы технического контроля, диспетчерские службы, службы контроля качества и др.

3. Финансово-хозяйственный контроль представляет собой систему надзора за финансовыми операциями и хозяйственными процессами, совершаемыми субъектами хозяйствования с целью объективной оценки экономической эффективности их деятельности, установления ее законности, достоверности и целесообразности.

В зависимости от субъектов контроля финансово-хозяйственный контроль, в свою очередь, подразделяется на внутрихозяйственный; ведомственный и вневедомственный.

Внутрихозяйственный контроль деятельности коммерческой организации осуществляется специалистами данной организации. Его задачей является контроль за предпринимательской деятельностью в производственных единицах (филиалах, дочерних предприятиях и др.). Он защищает интересы организации и направлен на повышение эффективности ее функционирования.

Ведомственный контроль организуется контрольно-ревизионными службами министерств, ведомств и других вышестоящих органов. Он представляет интересы ведомства.

Вневедомственный контроль предполагает осуществление контрольных функций специалистами контролирующих (надзорных) органов, независимо от ведомственной подчиненности и форм собственности проверяемых субъектов. Он осуществляется органами общей и специальной компетенции в соответствии с их функциями и в пределах их компетенции.

По времени осуществления контроль подразделяют на предварительный, текущий и последующий.

1. Предварительный контроль применяется на стадии принятия управленческих решений, до начала совершения хозяйственных операций путем оценки их допустимости по данным соответствующих распорядительных документов. Его целью является предупреждение нарушений законности, нецелесообразного, неэффективного использования имущества и принятия необоснованных решений путем проверки проектно-сметной документации, договоров, смет, документов, отражающих поступление и движение товарно-материальных ценностей и денежных средств.

2. Текущий контроль осуществляется в ходе хозяйственных операций. Он представляет собой наблюдение за хозяйственными процессами и операциями по данным оперативно-технической, технологической и бухгалтерской документации. Он организуется, как правило, самой организацией. Его цель — оперативное выявление и своевременное пресечение нарушений и отклонений при выполнении производственных заданий, поиск и освоение внутривозможных резервов роста эффективности производства.

Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций по истечении определенного отчетного периода. Цель данного вида контроля — установить правильность, законность и экономическую целесообразность произведенных хозяйственных операций, выявить факты бесхозяйственности и хищений.

В процессе последующего контроля используются первичные документы, отражающие совершенные хозяйственные операции, регистры бухгалтерского учета и отчетности.

Отличительной особенностью последующего контроля является сплошной, периодический и констатирующий характер.

Результаты последующего контроля тесно связаны с результатами предварительного и текущего контроля, что позволяет вскрыть недостатки в их проведении.

В зависимости от источников информации, используемой при выполнении контрольных действий, различают документальный и фактический контроль.

1. Документальный контроль базируется на использовании документальных носителей экономической информации о совершенных хозяйственных операциях. Целью его является выявление правильности, достоверности, законности и экономической целесообразности этих операций.

2. Фактический контроль основывается на установлении количественного и качественного состояния проверяемого объекта и осуществляется с помощью специальных приемов, например, обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания и др. Его целью является обеспечение безусловной достоверности контрольных данных об имуществе организации, выполненных объемах работ, оказанных услуг и т.д.

Форма контроля – способ конкретного выражения и организации контрольных действий.

Различают такие формы финансово-хозяйственного контроля, как проверка и аудит.

Проверка – совокупность мероприятий, проводимых контролирующими (надзорными) органами в отношении проверяемых субъектов для оценки соответствия требованиям законодательства осуществляемой ими деятельности, а также действий (бездействия) их должностных лиц и иных работников.

Аудит – это независимая проверка бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и других документов аудируемых лиц с целью выражения мнения о достоверности отчетности и соответствия совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

5. Органы ведомственного контроля в Республике Беларусь и их функции

Ведомственный контроль – составная часть государственного контроля. Он осуществляется республиканскими органами государственного управления с целью контроля за деятельностью подчиненных или входящих в их состав организаций государственной формы собственности, а также с долей государственной собственности.

К органам, осуществляющим ведомственный контроль, относятся:

- Генеральная прокуратура,
- Комитет государственного контроля,
- Национальный банк,
- Национальная академия наук Беларуси,
- Государственная инспекция охраны животного и растительного мира при Президенте Республики Беларусь,
- Высший Хозяйственный Суд,
- республиканские органы государственного управления и иные государственные организации, подчиненные Правительству Республики Беларусь,
- Национальный статистический комитет,
- Управление делами Президента Республики Беларусь,
- Государственная служба медицинских судебных экспертиз,
- Национальная государственная телерадиокомпания,
- местные исполнительные и распорядительные органы,
- республиканские государственно-общественные объединения, соответствующие структурные подразделения (подчиненные организации) этих органов и организаций.

Целью ведомственного контроля является обеспечение:

а) соблюдения подведомственными организациями требований законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности,

б) сохранности, целевого и эффективного использования государственного имущества,

в) своевременного выявления, пресечения и предотвращения нарушений законодательства, регулирующего экономические отношения,

г) выявления неиспользуемых резервов повышения эффективности экономической деятельности подведомственных организаций.

Для организации и проведения ведомственного контроля в составе органов государственного управления создаются контрольно-ревизионные службы (КРС).

При отсутствии КРС проверки по постановлениям (письменным обращениям) правоохранительных органов проводятся Главным контрольно-ревизионным управлением Министерства финансов и его органами на местах.

Контроль за деятельностью подведомственных организаций осуществляется путем проведения тематических и комплексных проверок и ревизий.

Разработка методологии организации и осуществления ведомственного контроля, подготовки и представления отчетности о контрольно-ревизионной работе, а также контроль за состоянием ведомственного контроля в республике возложены на Министерство финансов Республики Беларусь. Для координации деятельности органов ведомственного контроля при министерстве создан Методологический совет по ведомственному контролю.

Его основными задачами являются:

- определение основных направлений совершенствования контрольно-ревизионной работы;

- рассмотрение и обсуждение проектов нормативных актов, регламентирующих деятельность ведомственного контроля;

- подготовка предложений для внесения изменений в действующие нормативные и законодательные акты с целью предотвращения нарушений государственной финансовой дисциплины;

- изучение, обобщение и распространение положительного опыта организации и осуществления ведомственного и внутрихозяйственного контроля;

- методологическое обеспечение ведомственного контроля.

Преимущество ведомственного контроля состоит в его специализации применительно к отраслевым особенностям организации, технологии и экономики производства.

С развитием новых организационно-правовых форм осуществления деятельности юридических лиц и расширением самостоятельности коммерческих организаций роль ведомственного контроля возрастает.

6. Органы государственного контроля в Республике Беларусь и их функции

К органам, осуществляющим государственный контроль в Республике Беларусь, относятся:

- Комитет государственного контроля,
- Генеральная прокуратура,
- Национальный банк,
- Национальный статистический комитет,
- Управление делами Президента Республики Беларусь,
- Национальная академия наук Беларуси,
- Министерства,
- органы, осуществляющие ведомственный контроль и др.

Перечень органов, осуществляющих контрольную (надзорную) деятельность, утвержден Указом Президента Республики Беларусь № 510 от 16.10.2009 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь». Этим же документом определена сфера деятельности каждого контролирующего (надзорного) органа.

В зависимости от полномочий и сферы деятельности контролирующие (надзорные) органы можно объединить в следующие группы:

- высший контролирующий орган;
- регистрирующие и лицензирующие органы;
- фискальные органы;
- органы контроля за качеством товаров, работ, услуг и безопасности жизнедеятельности общества;
- органы контроля и надзора за финансовым рынком страны;
- правоохранительные органы.

Высшим контролирующим органом страны является Комитет государственного контроля (КГК).

Именно этот орган осуществляет координацию плановых проверок, проводимых контролирующими (надзорными) органами Республики

Беларусь, а также устанавливает перечень методов и способов осуществления проверок.

Задачи и функции КГК и его территориальных органов определены законом Республики Беларусь № 142-З от 01.07.2010 г. «О комитете государственного контроля Республики Беларусь».

Задачи и функции остальных органов, осуществляющих государственный контроль в Республике Беларусь, регламентированы соответствующими законодательными актами.

Тема 1.2 Методическое обеспечение контроля

Вопросы:

1. Общая характеристика метода контроля
2. Способы и приемы документальной проверки
3. Приемы фактического контроля

1 Общая характеристика метода контроля

Метод (греч. *methodos* – путь, исследование, прослеживание) – это способ достижения определенной цели, совокупность приемов или операций практического или теоретического освоения действительности.

Научной основой метода всех общественных наук является закон диалектики, который предполагает изучение явлений в развитии; выявление причин этого развития, установление взаимосвязи отдельных явлений; определение объективных законов развития.

Метод финансово-хозяйственного контроля представляет собой диалектический подход к комплексному, всестороннему и глубокому исследованию финансово-хозяйственной деятельности организаций для установления законности, целесообразности, экономической эффективности их функционирования и обеспечения сохранности и приумножения экономического потенциала. Для этого в процессе финансово-хозяйственного контроля используются общие и специальные приемы и методы.

К общенаучным методическим приемам относятся:

- анализ и синтез;
- индукция и дедукция;
- аналогия;
- моделирование;

- абстрагирование;
- конкретизация;
- системный анализ;
- функционально-стоимостный анализ.

К специальным методическим приемам финансово-хозяйственного контроля относятся:

- 1) фактические;
- 2) расчетные (экономический анализ, статистические расчеты, экономико-математический анализ);
- 3) документальные;
- 4) аналитические, основанные на сопоставлении информации.

Характерной особенностью метода финансово-хозяйственного контроля является комбинированное использование различных способов и приемов контроля. Применение их позволяет всесторонне анализировать и синтезировать фактический материал, уяснить последовательность действий объекта контроля в сложных хозяйственных ситуациях или в условиях неопределенности, установить достоверность привлекаемых источников информации.

2. Способы и приемы документальной проверки

Документальный контроль – это проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности и документации. При этом устанавливается, насколько объективно отражена информация в этих документах, соответствуют ли проверенные операции требованиям законов и других нормативных актов, а также дается оценка системы внутреннего контроля проверяемого субъекта хозяйствования.

В зависимости от целей контроля и состояния бухгалтерского учета используются различные по содержанию приемы документального контроля. К ним относятся:

Формальная проверка документа предусматривает проверку соблюдения действующих унифицированных форм документов и требований к их составлению.

Арифметическая проверка документов – установление степени безошибочности вычислений, выполняемых при оформлении и обработке документа.

Экспертная проверка направлена на выявление подделок в документах.

Логическая проверка (взаимная сверка) – сопоставление различных документов, в которых отражаются различные аспекты одной и той же или нескольких взаимосвязанных операций. При этом определяется, была ли объективная возможность возникновения этой операции, нет ли противоречий в содержании документа.

Нормативно-правовая проверка позволяет установить соответствие совершенной операции действующим нормативно-правовым документам.

Экономическая проверка определяет экономическую целесообразность и обоснованность совершенной операции и ее влияние на конечные финансовые результаты деятельности ревизуемого субъекта.

Встречная проверка – сопоставление двух вариантов одного и того же документа, а также учетных регистров, которые находятся в двух различных организациях.

Контрольное сличение – проверка количественной информации о движении однородных ценностей за межинвентаризационный период. Этот прием основывается на равенстве:

$$O_n + \Pi = P + O_k \quad (2.1)$$

где O_n и O_k – соответственно остатки на начало и конец проверяемого периода, по данным инвентаризационных описей.

Π , P – документированный приход и расход за межинвентаризационный период.

Превышение правой части равенства над левой может быть результатом выписки бестоварных расходных документов или реализации неоприходованных материальных ценностей, завышения цен и других злоупотреблений.

Разновидностью контрольного сличения является хронологическая проверка движения ТМЦ и денежных средств, при котором их остатки определяют не только на дату инвентаризации, но при необходимости – на конец каждого дня (любую дату межинвентаризационного периода).

Обратная калькуляция (обратный счет) используется для установления размера необоснованного списания сырья на производство при выпуске определенного вида готовых изделий. Для этого:

1) исчисляется нормативный расход сырья (PC_n) на фактический выпуск продукции (B_{ϕ})

$$PC_n = B_\phi H_p^{nl}, \quad (2.2)$$

где H_p^{nl} - норма расхода сырья;

2) PC_n сопоставляется с фактическим документальным расходом сырья (PC_ϕ):

$$\Delta_{сырья} = PC_\phi - PC_n. \quad (2.3)$$

При наличии расхождений правильность списания сырья проверяется на основании уточненных норм по заключению специальной экспертизы.

В результате устанавливают факты незаконного списания сырья на производство, а соответственно, и сумму завышения затрат на производство:

$$\Delta_{затрат} = B_\phi (H_p^\phi - H_p^{уточн.}) \quad (2.4)$$

По результатам расчетов можно составить альтернативный баланс израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции.

Проверка документов по данным корреспондирующих счетов означает сопоставление записей в учетных регистрах с оправдательными документами и показателями отчетных форм.

При этом часто используются такие приемы, как:

прослеживание – прием, при котором проверяющий убеждается в правильности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете, либо в обратном направлении – от корреспонденции счетов в бухгалтерском учете к документам;

сканирование – просмотр первичных документов и составленных на их основе отчетов за ряд смежных периодов;

подтверждение – прием, при котором проверяющий получает письменные подтверждения от третьих лиц об информации, содержащейся в бухгалтерских записях.

Аналитическая (счетная) проверка отчетности и балансов устанавливает обоснованность показателей отчетности и балансов данным аналитического и синтетического учета, согласованность показателей в отдельных формах бухгалтерской отчетности и баланса, в регистрах бухгалтерского учета и первичных документах.

В результате приемов документального контроля может быть выявлен материальный и интеллектуальный подлог.

Материальный подлог содержат такие документы, в которых имеются подделки части информации.

Интеллектуальный подлог содержат такие документы, которые составлены и оформлены верно (с формальным соблюдением всех существующих требований), но которые содержат заведомо ложную информацию.

Документальный контроль может проводиться в хронологическом или систематизированном порядке. Хронологическая проверка предусматривает изучение документов за весь ревизуемый период в том порядке, в каком они хранятся или сброшюрованы в папки.

Систематизированная проверка проводится по однородным операциям (кассовым, банковским, расчетам с подотчетными лицами и др.).

3. Приемы фактического контроля

Приемы фактического контроля обеспечивают проверку правильности использования и фактического наличия имущества организации.

Рассмотрим прием фактического контроля.

Инвентаризация представляет собой проверку остатков денежных средств, материальных ценностей, состояния расчетов на определенную дату и сопоставление полученных результатов с данными бухгалтерского учета. Она, как правило, проводится вначале ревизии, внезапно.

Для исследования вопросов, требующих специальных знаний в процессе осуществления фактического контроля применяется экспертная оценка.

В частности, при изучении капитальных и ремонтных работ используется контрольный обмер выполненных объемов работ и произведенных затрат на объектах строительства – способ контроля путем инструментального обмера и (или) сопоставления выполненных объемов работ и израсходованных на их выполнение денежных, материальных и других средств с объемами, предусмотренными в проектно-сметной документации, договорах строительного подряда, документах бухгалтерского учета и других документах, служащих основанием для получения денежных средств, а также требованиям актов законодательства, в том числе технических нормативных правовых актов.

Этот прием используется для определения фактически выполненного объема строительных и ремонтных работ и применяется для проверки:

- достоверности учета незавершенного производства,
- расходования строительных материалов в сравнении с нормами и фактически выполненным объемом работ,
- правильности начисления заработной платы,
- правильности расчетов с подрядчиками и другими предприятиями за выполненные объемы работ.

Результаты обмера оформляются актом. Если контрольный обмер проводился с целью проверки правильности расходования материалов, то на основе акта составляется сличительная ведомость, в которой приводятся данные о наименовании материалов, израсходованных на фактические объемы выполненных работ по установленным нормам, фактический расход материалов по данным бухгалтерского учета и результат обмера (списано больше или меньше).

Для проверки обоснованности действующих норм расхода сырья и материалов, потребления тепло- и электроэнергии используется контрольный запуск сырья и материалов в производство. При этом в присутствии контролера и приглашенного специалиста проверяется весь технологический процесс, начиная от взвешивания соответствующего сырья и вспомогательных материалов, его обработки и заканчивая взвешиванием готовой продукции.

При проверках соответствия качества готовой продукции действующим стандартам, а также для определения качества проектно-сметной и технической документации чаще всего применяют лабораторные анализы.

Результаты таких проверок оформляются соответствующими заключениями или актами, которые составляют экспертные организации, специальные лаборатории или отдельные сотрудники.

Осмотр – непосредственно изучение проверяющим объекта, выполняющего в хозяйственной системе определенные функции.

Обследование объектов – это также непосредственно изучение определенных объектов хозяйственной системы. Однако при этом чаще, чем при осмотре, осуществляется документирование информации о выявленных особенностях, а также привлекаются работники правоохранительных или финансовых органов, товароведы, технологи и др. специалисты. Обследование объектов целесообразно проводить в начале ревизии.

При необходимости в круг обследования включают: анкетирование, хронометраж, фотографирование, наблюдение за поведением материально ответственных работников на рабочих местах и др.

Контрольная закупка – специальный, организованный по особой программе методический прием, потенциально позволяющий определить правильность и законность отпуска товаров покупателям и расчетов с ними в условиях непосредственного совершения указанных хозяйственных операций.

Наблюдение заключается в просмотре процедур или процессов, выполняемых персоналом, в том числе участие в инвентаризации различных активов клиента.

Опрос состоит в изучении соответствующей информации компетентных лиц внутри или за пределами экономического субъекта.

Характерной особенностью способов фактического контроля является то, что проверки проводятся непосредственно на месте совершения хозяйственных операций в присутствии материально ответственных лиц, результаты оформляются актами и подписываются этими лицами.

РАЗДЕЛ II. ОРГАНИЗАЦИЯ И СОДЕРЖАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОНТРОЛИРУЮЩИХ ОРГАНОВ

Тема 2.1 Организационные аспекты осуществления вневедомственных и ведомственных проверок

Вопросы:

1. Сущность и объекты проверки (ревизии), ее виды и задачи
2. Государственное регулирование контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь
3. Планирование и координация контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь
4. Права и обязанности участников контрольной (надзорной) деятельности

1. Сущность и объекты проверки (ревизии), ее виды и задачи

Проверка – совокупность мероприятий, проводимых контролирующими (надзорными) органами в отношении проверяемых субъектов

для оценки соответствия требованиям законодательства их деятельности, а также действий (бездействия) их должностных лиц и иных работников.

Ревизия – вид проверки финансово-хозяйственной деятельности проверяемого субъекта, в процессе которой устанавливается законность совершаемых финансово-хозяйственных операций, а также достоверность отражения их в бухгалтерском учете.

Объектами проверки (ревизии) являются:

- имущество;
- хозяйственные операции;
- управленческая деятельность ревизуемой организации.

Основными задачами проверки (ревизии), являются:

1) проверка соблюдения субъектом предпринимательской деятельности законодательства в сфере экономических отношений;

2) проверка законности совершаемых организацией операций, соблюдения порядка распоряжения имуществом и обеспечения его сохранности;

3) своевременное выявление, пресечение и предотвращение правонарушений, наносящих ущерб экономическим интересам государства и организации, установление причин и условий, способствующих их совершению;

4) принятие мер по возмещению причиненного ущерба;

5) выявление неиспользуемых резервов повышения эффективности экономической деятельности проверяемого субъекта;

6) проверка целевого и эффективного использования имущества.

Проверки (ревизии) классифицируются по определенным признакам.

1. В зависимости от субъекта проверки (ревизии) они делятся на внутренние и внешние.

Внутренние (внутрихозяйственные) проводятся специалистами (ревизионными комиссиями) субъекта предпринимательской деятельности.

Внешние проводятся органами, уполномоченными осуществлять контрольную (надзорную) деятельность. Они, в свою очередь, подразделяются на ведомственные и вневедомственные.

2. По организационному признаку проверки (ревизии) могут быть плановые и внеплановые.

Плановые проверки (ревизии) предусмотрены в координационном плане контрольной (надзорной) деятельности в РБ или в области (г.Минске).

Иные проверки (ревизии) являются внеплановыми. Они могут быть назначены при:

- реорганизации, ликвидации юридических лиц;
- прекращении деятельности индивидуального предпринимателя;
- наличии сведений о нарушениях законодательства либо поступлении обращений, требующих проведения проверки (ревизии).

3. По времени проведения проверки (ревизии) бывают:

- предварительные,
- текущие,
- последующие.

4. По полноте охвата проверяемых объектов различают:

- сплошные проверки (ревизии), предусматривающие контроль всех без исключения объектов за весь проверяемый период. Так проверяются кассовые операции, расчеты с подотчетными лицами и другие операции;

- выборочные проверки (ревизии), предусматривающие контроль объектов не за весь ревизуемый период, а за определенные промежутки времени;

- комбинированные проверки (ревизии), при которых одни объекты проверяются сплошным способом, а другие – выборочным.

5. По содержанию и объему программы контроля различают:

- комплексные проверки (ревизии), при которых проверяются все стороны предпринимательской деятельности организации. Разновидностью комплексных проверок являются сквозные, при которых параллельно проверяется деятельность министерств, ведомств, трестов, концернов и т.п. и подведомственных им организаций (обособленных структурных подразделений);

- некомплексные (тематические) проверки (ревизии) проводятся, как правило, специалистами одного профиля для детального изучения отдельных вопросов финансово-хозяйственной деятельности ревизуемого объекта или группы объектов.

6. В зависимости от повторяемости контрольных функций различают первичные, дополнительные и контрольные проверки.

Первичные проводятся у конкретного субъекта предпринимательской деятельности по конкретному вопросу (тематике) впервые.

Дополнительные проверки проводятся, как правило, тем же контролирующим органом, который проводил первичную проверку, за тот же период для уточнения и детализации вопросов, по которым возникли разногласия.

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

7. В зависимости от места проведения проверки различают:

- камеральную проверку, которая проводится, как правило, специалистами контролирующих органов по месту своего нахождения на основе документов, представленных проверяемым субъектом и иной информации;

- выездную проверку, которая проводится по месту нахождения (юридического адреса) проверяемого субъекта;

- рейдовую проверку, направленную на оперативное выявление нарушений актов законодательства, регулирующих экономические отношения непосредственно в момент их совершения.

2. Государственное регулирование контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь № 510 от 16.10.2009 «О совершенствовании контрольной деятельности в Республике Беларусь» в целях совершенствования контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь и определения единого порядка ее проведения проверки вправе проводить только государственные органы и иные организации, включенные в перечень контролирующих (надзорных) органов.

Данным Указом утверждено Положение о порядке организации и проведения проверок, которым определяются права и обязанности контролирующих (надзорных) органов и проверяемых субъектов, а также порядок организации и осуществления контроля (надзора) в Республике Беларусь.

С целью обеспечения единой правовой основы для всех проверяемых субъектов в Указе приведен ряд принципов, на основе которых должны осуществляться контрольные действия. К ним относятся принципы:

1) презумпции добросовестности и невиновности проверяемого субъекта;

- 2) законности при назначении, проведении, оформлении результатов проверки, вынесении решений и рассмотрении жалоб;
- 3) открытости и доступности нормативных правовых актов, выполнение которых проверяется;
- 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).

Существует также ряд локальных нормативных правовых актов, регламентирующих порядок проведения контрольных действий, например:

1. Правила ведения книги учета проверок, утверждены Постановлением Совета Министров Республики Беларусь 18.03.2010 № 383;

2. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 9 января 2002 г. № 22 «О некоторых вопросах осуществления ведомственного контроля»;

3. Положение «О порядке учета контролируемыми (надзорными) органами выданных предписаний на проведение проверок», утверждено Постановлением Совета Министров Республики Беларусь 29.12.2009 № 1732.

3. Планирование и координация контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь

Порядок формирования и исполнения координационных планов устанавливается Комитетом государственного контроля.

Координационные планы контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь формируются органами Комитета государственного контроля на полугодие на основании представленных республиканскими органами государственного управления сводных планов проверок, в том числе в рамках ведомственного контроля.

Для формирования сводного плана все организации, подлежащие проверке, делятся на три группы риска, что влияет на периодичность их проверки:

- организации, отнесенные к высокой группе риска, проверяются не чаще одного раза в течение календарного года;
- организации, отнесенные к средней группе риска, проверяются не чаще одного раза в три года;
- организации, отнесенные к низкой группе риска, проверяют по мере необходимости, но не чаще одного раза в пять лет.

Для определения необходимости назначения плановой проверки субъекта, отнесенного к средней или низкой группам риска, контролирующим (надзорным) органом может использоваться контрольный список вопросов (чек-лист), который направляется проверяемому субъекту для получения информации о соблюдении им законодательства.

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

Координация плановых проверок осуществляется органами Комитета государственного контроля, а координация проверок, включенных в сводные планы проверок, – представившими их государственными органами.

Координационный план размещается на официальном сайте Комитета государственного контроля либо его органов в сети Интернет соответственно не позднее 15 декабря года, предшествующего году проведения проверки, и 15 июня года, в котором планируется проведение проверки.

4. Права и обязанности участников контрольной (надзорной) деятельности

Контролирующие (надзорные) органы и проверяющие в пределах своей компетенции **имеют право:**

- свободно входить в служебные, производственные и иные помещения (объекты) проверяемого субъекта для проведения проверки;
- проверять у представителей проверяемого субъекта документы, удостоверяющие личность, и (или) документы, подтверждающие полномочия, а также в случаях и порядке, установленных законодательными актами, производить личный досмотр (обыск) и досмотр нахо-

дящихся при них вещей, документов, ценностей и транспортных средств;

- требовать и получать от проверяемого субъекта необходимые для проверки документы (их копии), иную информацию, касающуюся его деятельности и имущества;

- направлять письменные запросы контрагентам проверяемого субъекта для получения копий документов и иной информации, имеющими отношение к проверяемым финансово-хозяйственным операциям, а при необходимости – проводить встречные проверки;

- истребовать 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;

- привлекать экспертов, специалистов;

- получать доступ к базам и банкам данных проверяемого субъекта;

- вызывать в контролирующий (надзорный) орган представителей проверяемого субъекта, участников контрольного обмера, а также других лиц, имеющих документы и (или) информацию о деятельности проверяемого субъекта;

- использовать технические средства для сбора и фиксации доказательств, подтверждающих факты правонарушений;

- на время проведения внеплановой тематической оперативной проверки приостанавливать (на срок не более 2 суток) розничную торговлю (оказание услуг, выполнение работ) проверяемых субъектов;

- изымать у проверяемого субъекта подлинники документов, имеющих отношение к выявленным нарушениям, на срок, не превышающий срок проведения проверки либо требовать представления выписок из них или копий;

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

- изымать на срок, не превышающий срок проведения проверки, для направления на техническое освидетельствование кассовые суммирующие аппараты, специальные компьютерные системы, билетопечатающие машины, таксометры;

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

- получать в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях сведения о счетах и вкладах (депозитах) проверяемого субъекта;

- знакомиться в территориальных органах государственного казначейства Министерства финансов с подлинными документами и счетами, в том числе валютными, получать сведения, справки и копии документов, связанных с операциями проверяемых субъектов, по другим вопросам, возникающим в ходе проверки;

- проводить проверки фактического наличия ценностей в кассах и кассовых помещениях, складах, архивах, иных местах хранения ценностей, требовать от представителей проверяемого субъекта проведения инвентаризации, а также проверять ее результаты;

- проводить отбор проб и образцов продукции и направлять их в аккредитованные испытательные центры (лаборатории) для определения ее соответствия требованиям технических нормативных правовых актов;

- осуществлять иные полномочия, предусмотренные законодательными актами.

Контролирующие (надзорные) органы и проверяющие **обязаны:**

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

- предъявить проверяемому субъекту служебное удостоверение и предписание на проведение проверки;

- внести определенные законодательством сведения о проведении проверки в книгу учета проверок (журнал производства работ) (при их представлении);

- проводить проверки в рабочее время проверяемых субъектов;

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

- производить отбор образцов (проб) в количестве (по нормам), установленном (установленным) Советом Министров Республики Беларусь и (или) нормативными правовыми актами Государственного комитета по стандартизации;

- соблюдать законодательство, права и законные интересы проверяемых субъектов;

- при проведении проверки соблюдать служебную этику;

- ознакомить представителей проверяемого субъекта с результатами проверки;

- заблаговременно путем направления уведомления вызывать в контролирующий (надзорный) орган представителей проверяемого субъекта, иных лиц. Уведомление вручается лицу под роспись либо другим способом, обеспечивающим его надлежащее извещение;

- требовать от представителей проверяемого субъекта, участников контрольного обмера устранения выявленных нарушений законодательства и контролировать исполнение этих требований;

- соблюдать охраняемую законодательными актами тайну;

- принимать необходимые меры по пресечению и предупреждению фактов нарушения законодательства, привлечению к ответственности лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения законодательства;

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

- передавать в установленных случаях материалы проверок в органы уголовного преследования и суды;

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

- осуществлять иные полномочия, предусмотренные законодательными актами.

Проверяемые субъекты имеют право:

- получать от контролирующих (надзорных) органов информацию об основаниях включения проверки в координационный план контрольной (надзорной) деятельности;

- требовать от проверяющего предъявления служебного удостоверения и подписания на проведение проверки;

- 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;

- не допускать к проведению проверки проверяющего, отказавшего внести необходимые сведения в книгу учета проверок;

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

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

- заявить отвод эксперту, специалисту;

- просить о назначении эксперта, специалиста из числа указанных им лиц;
- представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта, специалиста;
- присутствовать с разрешения должностного лица контролирующего (надзорного) органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;
- знакомиться с заключением эксперта, специалиста;
- указывать в акте проверки о своем согласии или несогласии с ее результатами;
- требовать в установленном порядке возмещения ущерба, причиненного действиями (бездействием) проверяющих;
- получить копию предписания на проведение проверки, акт (справку) проверки, а также промежуточный акт – в случае его составления;
- обжаловать решения контролирующего (надзорного) органа по акту проверки, требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействии) проверяющих.

Проверяемые субъекты, их представители, участники контрольного обмера **обязаны**:

- выполнять законные требования контролирующих (надзорных) органов и проверяющих;
- обеспечить допуск проверяющих к проверке и предоставить необходимые для проверки документы, а также допустить проверяющих для обследования территорий и помещений, транспортных средств и иных объектов, используемых для осуществления деятельности;
- обеспечивать проверяющим возможность осуществления их прав и обязанностей, включая предоставление помещений, пригодных для проведения проверки (в случае их наличия);
- обеспечить проведение инвентаризации, контрольных обмеров, контрольных запусков в производство сырья и материалов, расчетов и экспертиз, а также других действий по проверке деятельности проверяемого субъекта;
- обеспечить возможность осуществления отбора проб и образцов, проведения испытаний;
- изготавливать в установленных случаях за свой счет копии изымаемых документов;
- возмещать в случаях и порядке, установленных Советом Министров Республики Беларусь, затраты, связанные с проведением исследова-

дований, испытаний и экспертиз, привлечением экспертов, специалистов, а также стоимость израсходованных проб и образцов;

- содействовать проверяющим в проведении проверки;
- давать по требованию проверяющих письменные и устные объяснения по вопросам деятельности проверяемого субъекта, представлять справки, расчеты;
- являться в контролирующий (надзорный) орган по его вызову;
- представить проверяющему затребованную информацию и (или) документы или сообщить об их отсутствии;
- предупредить проверяющих о том, что проверяемые ими сведения относятся к охраняемой законодательными актами тайне;
- принять меры к устранению выявленных контролирующим (надзорным) органом по результатам проверки нарушений, возместить вред, причиненный государству, иным лицам.

Тема 2.2 Основные этапы проверки деятельности организаций

Вопросы:

1. Основные этапы ревизионного процесса. Подготовка проверки (ревизии)
2. Проведение проверки (ревизии)
3. Оформление результатов проверки (ревизии)
4. Реализация материалов проверки (ревизии) и организация контроля за выполнением принятых решений
5. Учет и отчетность субъектов хозяйствования о контрольно-ревизионной работе

1. Основные этапы ревизионного процесса. Подготовка проверки (ревизии)

Проведение проверки (ревизии) — это последовательный процесс, который начинается с подготовки к проведению и заканчивается проверкой устранения нарушений и недостатков, выявленных во время проверки (ревизии). Этот процесс включает следующие этапы:

- 1) подготовка проверки (ревизии),
- 2) проведение проверки (ревизии).
- 3) систематизация полученной в ходе проверки (ревизии) информации;
- 4) оформление результатов проверки (ревизии);

5) реализация материалов проверки (ревизии) и контроль за выполнением принятых решений;

б) учет и отчетность о контрольно-ревизионной работе.

В процессе подготовки к проверке (ревизии) руководитель ревизионной группы составляет программу, предусматривающую перечень вопросов, подлежащих проверке, и их распределение по исполнителям. Программа утверждается руководителем контролирующего органа, назначившего ревизию.

Члены ревизионной группы на основе этой программы составляют индивидуальные рабочие планы, в которых отражают объем работы, сроки, приемы и способы проверки в соответствии с конкретным заданием. Эти планы утверждаются руководителем ревизионной группы.

Если ревизия (проверка) проводится по постановлению органов уголовного преследования или суда, то конкретный перечень вопросов, подлежащих проверке, согласовывается с этим органом.

О назначении плановой проверки проверяемый субъект должен быть письменно **уведомлен** не позднее чем за 10 рабочих дней до начала ее проведения.

При необходимости проведения контрольного обмера контролирующей (надзорной) орган обязан письменно известить его участников о времени и месте проведения не позднее чем за три рабочих дня до начала его осуществления.

Для проведения проверки (ревизии) проверяющим лицам выдается **предписание** руководителя контролирующего органа, заверенного печатью контролирующего (надзорного) органа или оформленного на фирменном бланке. В предписании указывается:

- номер и дата выдачи предписания;
- основание проведения проверки;
- наименование контролирующего (надзорного) органа, проводящего проверку;
- наименование (фамилия, имя, отчество) проверяемого субъекта;
- фамилия и инициалы проверяющего, его должность;
- исчерпывающий перечень вопросов, подлежащих проверке;
- проверяемый период, который не должен превышать трех календарных лет, предшествующих году, в котором принято решение о ее назначении, но включает истекший период текущего календарного года;
- срок проведения проверки (дата начала и окончания проверки):
 - не более 30 рабочих дней – для плановой проверки;

- не более 3 рабочих дней – для внеплановой тематической оперативной проверки;
- не более 5 рабочих дней – для контрольной проверки;
- не более 10 рабочих дней – для дополнительной проверки .

После того, как предписания подписываются руководителем контролирующего органа, они регистрируются в Книге учета предписаний, которую обязаны вести контролирующие органы.

2. Проведение проверки (ревизии)

Перед началом **проведения проверки (ревизии)** руководитель проверки (ревизии) обязан предъявить руководителю проверяемого юридического лица служебное удостоверение, предписание на проведение проверки (ревизии), а также внести необходимые сведения в Книгу учета проверок (журнал производства работ).

Если проверка (ревизия) начинается с контрольной закупки ТМЦ либо контрольного оформления заказов на выполнение работ (оказание услуг), вручение предписания и служебного удостоверения может осуществляться после их завершения.

После этого проверяющие знакомят руководителя проверяемого субъекта с перечнем вопросов, подлежащих проверке.

При проведении проверки проверяющий самостоятельно определяет методы и способы ее осуществления. При этом может использоваться контрольный список вопросов (чек-лист), который заполняется проверяющим и является неотъемлемой частью акта (справки) проверки.

Проверяющие могут производить осмотр объектов, используемых в деятельности проверяемого субъекта для определения соответствия фактических данных об этих объектах документальным данным, представленным проверяемым субъектом (имеющимся у него). Осмотр производится в присутствии представителя проверяемого субъекта (материально ответственного лица).

Проверяющие могут изымать оригиналы документов в случаях невозможности снятия с них копий (представления выписок из них), отказа проверяемого субъекта представить копии документов, а также необходимости проведения экспертизы (исследования) документов в целях установления их подлинности. Изъятие производится на основании постановления контролирующего (надзорного) органа в присутствии представителей проверяемого субъекта, а в случае их отсут-

ствия – в присутствии не менее двух понятых. При этом составляется акт изъятия, в котором указывается точное наименование и количество изъятых документов.

Если для разрешения возникающих в ходе проверки вопросов требуются специальные знания, то контролирующие (надзорные) органы на договорной основе вправе привлечь эксперта, о чем должен быть ознакомлен проверяемый субъект. По результатам экспертизы эксперт представляет заключение, в котором излагаются сведения о проведенных им исследованиях, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы.

Оплата за проведение экспертизы производится контролирующими (надзорными) органами, а при установлении нарушений по вопросам экспертизы – за счет средств проверяемого субъекта.

Проверяющий имеет право применять при проведении проверки технические средства, предварительно уведомив под роспись руководителя проверяемого субъекта. О применении технических средств делается отметка в документе, составленном по итогам проверки, а полученные с их помощью материалы приобщаются к материалам проверки и остаются при них в течение всего срока хранения.

3. Оформление результатов проверки (ревизии)

По результатам ревизии (проверки), в ходе которой выявлены нарушения составляется **акт**, а при отсутствии нарушений – **справка**.

По фактам выявленных нарушений проверяющим в пределах его компетенции может быть составлен **протокол об административном правонарушении** и (или) вынесено постановление по делу об административном правонарушении.

В вводной (вступительной) части акта ревизии (проверки) указываются следующие реквизиты:

- наименование документа;
- основание назначения ревизии (проверки), т.е. дата и номер предписания на ее проведение;
- состав комиссии, с указанием должностей, фамилий и инициалов ревизирующих;
- даты начала и окончания проверки (ревизии);
- место составления акта проверки;
- проверенный период;
- должности, фамилии и инициалы работников ревизуемой орга-

низации, обязанных подписать акт, с указанием периода их работы на занимаемых должностях в проверяемом периоде;

- наименование проверяемого субъекта, местонахождение, подчиненность, УНП, реквизиты счетов в банке;
- наличие книги учета проверок (журнала производства работ), а также информация о произведенной в ней записи о данной проверке;
- кем и когда были проведены предыдущие ревизии (проверки) за проверяемый период по тем же вопросам, по которым проведена проверка;
- какие финансово-хозяйственные операции (документы), каким методом и за какой период проверены.

В основной (результативной) части акта приводится информация о выявленных фактах. Эта часть акта представляет собой систематизированный перечень выявленных нарушений, недостатков и злоупотреблений. Она состоит из отдельных разделов, соответствующих наименованию и числу вопросов (разделов) программы ревизии.

Эта часть документа должна включать следующее:

- место, время и характер совершенного экономического правонарушения,
- акты законодательства, требования которых нарушены,
- предусмотренная законодательными актами ответственность за данный вид нарушения;
- размер причиненного ущерба и другие последствия выявленных нарушений;
- должности и фамилии лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения проверяемым субъектом;
- иные сведения, необходимые для рассмотрения материалов о совершенном правонарушении и принятия решения по акту проверки и (или) вынесения требования (предписания) об устранении нарушений.

В акте проверки могут излагаться предложения об устранении выявленных нарушений.

В необходимых случаях к акту могут быть приложены справки и расчеты, составленные на основании проверенных документов, а также копии или выписки из документов, заверенные в установленном порядке, объяснения проверяемого субъекта.

По вопросам, возникающим в ходе проведения ревизии, работники контролирующих органов имеют право требовать письменные объяснения от должностных лиц проверяемого субъекта и других граждан.

Эти объяснения также прилагаются к основному акту ревизии и являются его неотъемлемой частью.

Акты (справки) проверки оформляются не менее чем в двух экземплярах и подписываются не позднее пяти рабочих дней со дня окончания проверки. Эти документы подписывают:

- проверяющие лица (руководитель проверки),
- руководитель проверяемого субъекта предпринимательской деятельности,
- лицо, осуществляющее руководство бухгалтерским учетом проверяемого субъекта, а при необходимости – другие участники проверки (ревизии).

Акт контрольного обмера и обязательные приложения к нему подписываются участниками контрольного обмера.

Акт (справка) проверки в течение двух рабочих дней со дня его (ее) подписания проверяющим вручается под роспись руководителю проверяемого субъекта или направляется заказным письмом с уведомлением о вручении.

При наличии возражений по акту ревизии (проверки) подписывающие должностные лица проверяемого субъекта делают об этом оговорку перед своей подписью и не позднее 15 рабочих дней со дня подписания акта представляют в письменном виде возражения по его содержанию в контролирующий орган, назначивший ревизию (проверку). 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. В этом случае письменное заключение по возражениям направляется проверяемому субъекту не позднее 10 рабочих дней со дня завершения дополнительной проверки.

В случае если выявленное нарушение или злоупотребление может быть сокрыто или по выявленным фактам необходимо принять неотложные меры по их устранению и привлечению к ответственности виновных лиц, проверяющим до окончания ревизии (проверки) составляется **отдельный промежуточный акт**.

На его основании контролирующим (надзорным) органом может быть вынесено решение и (или) требование (предписание) об устране-

нии выявленных нарушений, а факты, изложенные в промежуточном акте, включаются в акт ревизии (проверки).

Разновидностью промежуточного акта являются разовые акты, которыми оформляются результаты обследований.

Однородные нарушения могут отражаться в ведомостях (таблицах), прилагаемых к каждому экземпляру акта ревизии (проверки), в которых указываются все необходимые данные по каждому факту нарушения. В акте тогда приводятся обобщенные итоговые данные и примеры со ссылками на соответствующие приложения. Ведомости подписываются руководителем ревизионной группы (ревизором) и главным бухгалтером ревизуемой организации.

4. Реализация материалов проверки (ревизии) и организация контроля за выполнением принятых решений

Основными формами реализации результатов проверки (ревизии) являются:

- устранение недостатков по мере их выявления в ходе проверки (ревизии);
- обсуждение результатов проверки (ревизии) в проверяемой организации;
- рассмотрение результатов проверки (ревизии) в контролирующей (надзорной) организации;
- передача материалов проверки (ревизии) правоохранительным органам.

В течение 30 рабочих дней со дня вручения (направления) акта проверяемому субъекту контролирующим (надзорным) органом выносятся решение и (или) требование (предписание) об устранении нарушений, установленных в ходе проведения проверки. Первый экземпляр решения вручается под роспись руководителю проверяемой организации для принятия мер, а второй остается в контролирующей организации для осуществления контроля.

Решение и требование (предписание) об устранении нарушений являются обязательными для исполнения проверяемым субъектом. О выполнении каждого пункта требования (предписания) проверяемый субъект письменно сообщает контролирующему (надзорному) органу, проводившему проверку, в сроки, установленные в этом требовании (предписании).

Руководитель контролирующего (надзорного) органа, подписавший (утвердивший) такое требование (предписание), не позднее двух рабочих дней со дня получения сообщения вправе назначить проведение контрольной проверки.

Если в процессе проверки (ревизии) обнаружены признаки административного правонарушения, рассмотрение которого относится к компетенции других органов (организаций), контролирующий (надзорный) орган обязан письменно сообщить им об этом.

Если в ходе проверки установлены факты причинения вреда, необоснованных списаний денежных средств и товарно-материальных ценностей в размере более 1000 базовых величин и иные факты, указывающие на признаки преступления, контролирующий (надзорный) орган передает материалы проверки в органы уголовного преследования. Материалы направляются в 10-дневный срок со дня вынесения решения по акту проверки и (или) требования (предписания) об устранении нарушений, с сопроводительным письмом, в котором указываются:

- наименование (фамилия, имя, отчество) проверяемого субъекта,
- его местонахождение (место жительства),
- выявленные нарушения,
- требования законодательства, которые нарушены,
- должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение проверяемым субъектом законодательства.

К сопроводительному письму прилагаются копии следующих документов:

- акта проверки;
- документов, регламентирующих должностные обязанности лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение законодательства (при их наличии);
- возражений по акту проверки (при их наличии) и заключений по результатам их рассмотрения, акта дополнительной проверки (при его наличии);
- решения по акту проверки и (или) требования (предписания) об устранении нарушений, постановления о наложении административного взыскания в отношении проверяемого субъекта;
- объяснений лиц по фактам выявленных нарушений (при их наличии).

В органах уголовного преследования полученные материалы регистрируются и рассматриваются. Информация о принятом решении

направляется в контролирующий (надзорный) орган в 10-дневный срок со дня его вынесения.

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

Вынесенные по результатам проверки решения и действия проверяющих могут быть обжалованы в вышестоящий контролирующий (надзорный) орган или вышестоящему должностному лицу, которому проверяющие непосредственно подчинены, и (или) в общий либо хозяйственный суд в течение 30 календарных дней со дня их вынесения (совершения). Жалоба рассматривается в месячный срок со дня ее получения.

Решение по жалобе в течение трех рабочих дней со дня его принятия направляется проверяемому субъекту заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается ему под роспись. Копия решения в такой же срок направляется в контролирующий (надзорный) орган, решение, требование (предписание) или действия (бездействие) должностных лиц которого обжаловались.

5. Учет и отчетность субъектов хозяйствования о контрольно-ревизионной работе

Проверяемые субъекты обязаны вести учет проверок (ревизий), осуществляемых органами государственного управления в **Книге учета проверок (ревизий)**, а строительные организации – в **Журнале производства работ**.

Книга учета проверок (журнал производства работ) выдается проверяющему после предъявления им предписания на проведение проверки (ревизии) и служебного удостоверения.

В эту книгу представителями контролирующих органов вносится следующая информация:

- наименование контролирующего органа;
- номер и дата выдачи предписания;
- вопросы, подлежащие проверке (ревизии);
- вид проверки (плановая, внеплановая);
- номер пункта координационного плана контрольной деятельности в Республике Беларусь для плановой проверки (ревизии) или осно-

вание для назначения внеплановой проверки (ревизии);

- ФИО, должность работника контролирующего органа;
- дата начала проверки (ревизии);
- наименование документа по результатам проверки (ревизии) и дата его составления;
- дата окончания проверки (ревизии);
- подпись работника контролирующего органа.

Невнесение должностным лицом контролирующего (надзорного) органа записи о проведении проверки в книгу учета проверок (журнал производства работ) (при их представлении) являются основаниями для признания проверки незаконной.

Кроме того, информация обо всех проверках (ревизиях) фиксируется контролирующими органами в Книге учета проводимых ревизий и контроля за выполнением принятых по ним решений.

Для контроля за выполнением плана ревизий и проверок вышестоящие контролирующие органы обязаны вести Журнал учета результатов ревизии, в котором приводятся данные:

- о проведенных ревизиях,
- о принятых решениях,
- о выявленных недостатках,
- о последствиях.

На основании журнала составляется отчет формы № 2 – ревизия «Отчет о контрольно-ревизионной работе» за 1-е полугодие и в целом за год, который представляют территориальные органы управления и объединения, имеющие контрольно-ревизионные службы, своей вышестоящей организации.

РАЗДЕЛ III. ОСНОВЫ АУДИТА

Тема 3.1 Понятие, содержание и виды аудита

Вопросы:

1. Необходимость и основные этапы развития аудита в условиях рыночной экономики
2. Сущность, цели и задачи аудита. Сравнительная характеристика аудита и ревизии
3. Классификация аудита
4. Профессиональная этика аудиторов

Нормативные документы:

– Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 08.11.1994 № 3373-ХП;

– Правила аудиторской деятельности "Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности", утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.10.2000 № 114 с изменениями от 28.04.2015 № 23;

– Правила аудиторской деятельности «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19.12.2007 № 189 с изменениями от 28.04.2015 № 23.

1. Необходимость и основные этапы развития аудита в условиях рыночной экономики

Возникновение аудита связано с разделением интересов собственников бизнеса и их наемных работников. Собственников бизнеса интересует достоверная финансовая информация, которая позволяет оценить реальное состояние бизнеса и прогнозировать последствия различных экономических решений. А наемные управляющие заинтересованы в том, чтобы наилучшим образом представить результаты своего труда в финансовой отчетности. Кроме того, сама отчетность может быть подвержена искажениям в связи с применением различных оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов и событий хозяйственной жизни.

В условиях рынка в объективной финансовой информации заинтересованы также представители различных партнерских групп, которые непосредственно связаны с конкретным бизнесом, например, поставщики, покупатели, кредиторы, государственные органы.

Поэтому возникла объективная потребность в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на оказание услуг по оценке достоверности финансовой информации, представленной в отчетности субъектов хозяйствования.

Таким образом, основными причинами возникновения аудита являются:

1) вероятность недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) зависимость последствий принимаемых решений от достоверности информации, представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

3) необходимость специальных знаний для проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

4) отсутствие у пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности доступа к ней для оценки ее достоверности.

Мировой экономический кризис 1929—1933 гг. усилил потребность в аудиторских услугах. После окончания кризиса практически все страны законодательно начали устанавливать необходимые требования к объему информации, содержащейся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, и вводить обязательность ее публикации.

В условиях эффективно функционирующей рыночной экономики происходит усиление роли внутрихозяйственного контроля субъектов хозяйствования и, как следствие, смещение акцентов с контрольной функции аудита на оказание сопутствующих аудиту услуг, таких, например, как анализ финансовой и хозяйственной деятельности, оценка стоимости предприятия и др.

2. Сущность, цели и задачи аудита. Сравнительная характеристика аудита и ревизии

В международной практике под **аудитом** понимается независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом.

В соответствии с законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» № 3373-ХП от 08.11.1994:

Аудит – независимая проверка бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов субъектов хозяйствования, а при необходимости и (или) проверка их деятельности.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствии совершенных ими финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Являясь одной из организационных форм контроля, аудит не подменяет государственного контроля достоверности финансовой и хозяйственной деятельности аудируемых лиц, осуществляемого в соответствии с законодательством.

Ревизия и аудит как организационные формы контроля за финансово-хозяйственной деятельностью экономических субъектов имеют общие черты. Поэтому при проведении ревизии и аудита могут использоваться одни те же приемы и способы документального и фактического контроля, требуется одна и та же квалификация ревизоров и аудиторов.

Вместе с тем, существуют признаки, по которым аудит отличается от ревизии:

Признак	Аудит	Ревизия
Цель	Выражение мнения о достоверности отчетности и соответствии совершенных операций законодательству	Выявление недостатков с целью их устранения и наказания виновных
Организационная форма	Предпринимательская деятельность	Исполнительская деятельность
Основа взаимоотношений	Добровольное осуществление на основе договора	Принудительное осуществление по предписанию руководителя контролирующего (надзорного) органа
Управленческие связи	Горизонтальные связи: равноправие во взаимоотношениях с клиентом, отчет перед ним	Вертикальные связи: назначение, отчет перед вышестоящим звеном
Принцип оплаты услуг	Аудиторские услуги оплачивает клиент	Оплата производится контролирующим (надзорный) органом, назначившим ревизию
Практические задачи	Улучшение финансового положения клиента, помощь и консультирование клиента	Сохранение имущества, пресечение и профилактика злоупотреблений
Оформление результатов	Аудиторское заключение	Акт (справка) проверки

3. Классификация аудита

Существует несколько подходов к классификации аудита в зависимости от того, какой признак положен в основу классификации.

По исполнителю аудит может быть внешним и внутренним.

Внешний аудит проводится независимым аудитором или аудиторской организацией.

Внутренний аудит проводится по желанию и на условиях экономического субъекта его специалистами (внутренней службой аудита).

В свою очередь, внешний аудит по отраслевой направленности подразделяется на:

- общий,
- аудит страховых организаций,
- аудит банков,
- аудит бирж,
- аудит инвестиционных и внебюджетных фондов.

По обязательности проведения различают инициативный и обязательный аудит.

Аудит, проводимый по инициативе экономического субъекта (его руководства, собственников, акционеров и т.п.), считается инициативным (добровольным); характер и масштабы такого аудита определяет заказчик.

Обязательный аудит – это внешний аудит, обязательность которого установлена законодательными актами.

Обязательный аудит достоверности бухгалтерской отчетности проводится ежегодно в:

- ОАО;
- банках, небанковских кредитно-финансовых организациях,
- биржах,
- коммерческих организациях с иностранными инвестициями,
- страховых организациях, у страховых брокеров;
- резидентов Парка высоких технологий;
- иных организациях и индивидуальных предпринимателей, у которых объем выручки от реализации товаров (работ, услуг) за предыдущий отчетный год составляет более 600 тыс. евро.

Обязательный аудит колхозов и крестьянских (фермерских) хозяйств не проводится.

Затраты на проведение обязательного аудита относятся на себестоимость продукции (работ, услуг).

По объекту проверки различают аудит:

- бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- правильности отражения операций по счетам бухгалтерского учета;
- целевого использования кредитов и инвестиций;
- финансового состояния аудируемого лица,
- формирования уставного фонда, организации,
- достоверности налоговых деклараций (расчетов);
- состава и стоимости предприятия как имущественного комплекса;
- стоимости основных средств аудируемого лица;

– иных показателей финансовой и хозяйственной деятельности аудируемых лиц.

По периодичности проведения различают первоначальный и согласованный (повторяющийся) аудит.

Первоначальный аудит конкретного аудируемого лица проводится определенным аудитором (аудиторской организацией) впервые.

Согласованный (повторяющийся) аудит конкретного аудируемого лица проводится определенным аудитором (аудиторской организацией) повторно или на регулярной основе.

4. Профессиональная этика аудиторов

Особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому при проведении аудита необходимо соблюдать следующие принципы профессиональной этики:

1. Профессиональная компетентность заключается в том, что аудитор обязан обладать необходимой профессиональной квалификацией, позволяющей ему обеспечивать качественное проведение аудита. Поэтому аудитор обязан постоянно поддерживать свои профессиональные знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление квалифицированных аудиторских услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве.

2. Независимость заключается в том, что никто не вправе вмешиваться в профессиональную деятельность аудиторской организации (аудитора) при проведении ими аудита, а также в отсутствие у них какой-либо заинтересованности, которая может повлиять на объективность профессионального суждения.

3. Конфиденциальность заключается в обеспечении аудиторской организацией (аудитором) сохранности документов, получаемых или составляемых в ходе аудита, в отказе от передачи их третьим лицам без согласия аудируемого лица и неразглашении содержащихся в них сведений, за исключением случаев, прямо предусмотренных законодательством Республики Беларусь или оговоренных договором.

К информации, в отношении которой аудитор обязан сохранять конфиденциальность, относятся:

– информация о фактах, событиях и обстоятельствах личной жизни граждан, позволяющих идентифицировать их личности;

- информация, составляющая тайну следствия и судопроизводства;
- информация, доступ к которой ограничен в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь (служебная тайна, государственные секреты);
- информация, связанная с некоторыми видами профессиональной деятельности, доступ к которой ограничен Конституцией Республики Беларусь, например, врачебная, нотариальная и др.;
- информация, связанная с различными сторонами и сферами производственно-хозяйственной, управленческой, научно-технической, финансовой деятельности аудируемого лица, доступ к которой ограничен в соответствии с законодательством Республики Беларусь (коммерческая тайна);
- информация о сущности изобретений, полезных моделей или промышленных образцов.

4. Честность и объективность заключаются в соблюдении аудитором общих норм морали, а также в применении непредвзятости и беспристрастности при составлении аудиторского заключения.

Аудитор не должен подтверждать достоверность отчетности, 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.

5. Профессиональное поведение заключается в соблюдении приоритета общественных интересов, а также в том, что аудитор не должен совершать действия, дискредитирующие его профессию.

6. Добросовестность заключается в обязательности оказания аудитором профессиональных услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим использованием своих способностей.

Тема 3.2 Государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь

Вопросы:

1. Государственное регулирование и контроль осуществления аудиторской деятельности в Республике Беларусь
2. Субъекты аудиторской деятельности

3. Международные и национальные стандарты аудита
4. Права, обязанности и ответственность субъектов аудита

Нормативные документы:

- Положение о Министерстве финансов Республики Беларусь, утв. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь 31.10.2001 № 1585;

- Положение о методологическом совете по аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 04.08.2000 № 82;

- Правила аудиторской деятельности «Образование аудитора», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 28.03.2003 № 45;

- Правила аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 16.01.2003 № 4 с изменениями от 30.12.2013 № 93

1. Государственное регулирование и контроль осуществления аудиторской деятельности в Республике Беларусь

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

Поскольку результаты аудита являются основой множества экономических решений, аудиторская деятельность во всех странах достаточно жестко регулируется.

В Республике Беларусь национальная законодательная база, регулирующая аудиторскую деятельность, начала формироваться в 1991г. Во-первых, Постановлением Совета Министров Республики Беларусь «О контрольно-ревизионной службе» от 30 сентября 1991 года № 367 было признана целесообразность создания в республике аудиторской

службы и утверждено Временное положение об аудиторской деятельности в Республике Беларусь.

Во-вторых, для целей государственного регулирования аудиторской деятельности и контроля за ней была образована Аудиторская палата при Совете Министров Республики Беларусь.

С 1994 г. Аудиторская палата стала функционировать на принципах самоуправления и самофинансирования.

08.11.1994 г. был принят Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», который действует и в настоящий момент.

С 1999 г. Республиканская аудиторская палата прекратила свое существование, а основные функции по государственному регулированию аудиторской деятельности и контролю за ее осуществлением были возложены на Министерство финансов Республики Беларусь.

Для выполнения этих функций в его структуре Министерства финансов имеется Управление аудита. Кроме того, при Министерстве финансов создан Методологический совет по аудиторской деятельности. Совет является научно-консультативным органом по методологическим вопросам аудиторской деятельности, действует на общественных началах как совещательный орган и формируется из числа специалистов министерств, учреждений образования, аудиторских организаций и аудиторов.

В настоящее время государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь осуществляется:

- Президентом Республики Беларусь,
- Советом Министров Республики Беларусь,
- Министерством финансов Республики Беларусь,
- Национальным банком Республики Беларусь,
- другими государственными органами в соответствии с их полномочиями и компетенцией.

Министерство финансов Республики Беларусь в области государственного регулирования аудиторской деятельности выполняет следующие функции:

- устанавливает республиканские правила аудиторской деятельности;
- принимает нормативные правовые акты в области осуществления аудиторской деятельности (кроме аудиторской деятельности в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, банковских группах, банковских холдингах);
- проводит аттестацию на право получения квалификационного ат-

тестата аудитора;

- выдает специальные разрешения (лицензии) на осуществление аудиторской деятельности (кроме аудиторской деятельности в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях);

- осуществляет в пределах своей компетенции разъяснение законодательства об аудиторской деятельности;

- представляет интересы Республики Беларусь в международных организациях по вопросам аудиторской деятельности в порядке, установленном законодательством;

- осуществляет контроль за соблюдением субъектами аудита законодательства об аудиторской деятельности (осуществляется Министерством финансов Республики Беларусь).

Контроль за соблюдением законодательства об аудиторской деятельности в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, банковских группах, банковских холдингах осуществляется Национальным банком Республики Беларусь.

Общий контроль за выполнением законодательства об аудиторской деятельности осуществляется Комитетом государственного контроля Республики Беларусь.

2. Субъекты аудиторской деятельности

Субъектами аудиторской деятельности являются аудиторы и аудиторские организации.

Аудитор – физическое лицо, имеющее высшее экономическое и (или) юридическое образование и стаж работы по соответствующей специальности не менее трех лет, а также отвечающее квалификационным требованиям, установленным законодательством к аудиторам, и имеющее квалификационный аттестат аудитора.

Аудитор может заниматься аудиторской деятельностью в качестве аудитора-индивидуального предпринимателя, а также в качестве сотрудника аудиторской организации.

Аудиторская организация – коммерческая организация, осуществляющая деятельность по проведению аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг, в штате которой должно быть не менее трех аудиторов.

Организационная структура управления аудиторской организацией зависит от численности персонала и видов оказываемых аудиторских

услуг. Руководителем аудиторской организации может быть только аудитор.

В крупнейших аудиторских фирмах стран с развитой рыночной экономикой в составе персонала имеются следующие специалисты :

- ведущий партнер, отвечающий за развитие и уровень взаимоотношений с экономическими субъектами;

- технический партнер, отвечающий за подготовку и качество аудиторских услуг;

- менеджер, оказывающий помощь техническому партнеру в проведении аудиторской работы, которая требует наличия значительного опыта и принятия обоснованных решений;

- старший аудитор оказывает помощь техническому партнеру и менеджеру, работает непосредственно с ассистентами (линейным персоналом), распределяет и курирует их работу;

- ассистенты (линейный персонал), которые непосредственно проводят аудит и помогают старшему аудитору в подготовке отчета.

Аудиторская организация (аудитор – индивидуальный предприниматель) осуществляют свою деятельность на основании лицензии на осуществление аудиторской деятельности. Аудиторы (аудиторские организации), получившие лицензию на осуществление аудиторской деятельности, включаются в Государственный реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Кроме непосредственно аудита, аудиторы (аудиторские организации) могут оказывать сопутствующие аудиту услуги по:

- составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- оценке стоимости предприятия как имущественного комплекса, а также иного имущества;

- постановке, восстановлению, ведению бухгалтерского и (или) налогового учета;

- составлению деклараций о доходах и имуществе;

- анализу финансовой и хозяйственной деятельности;

- консультированию по вопросам, связанным с совершением финансовых (хозяйственных) операций, формированием результатов хозяйственной деятельности и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- управленческому консультированию, в том числе связанному с реструктуризацией организаций;

- информационному обслуживанию;

- автоматизации бухгалтерского учета и внедрению информационных технологий;
- оценке предпринимательских рисков;
- разработке и анализу инвестиционных проектов, составлению бизнес-планов;
- проведению маркетинговых исследований;
- обучению специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Аудиторским организациям (аудиторам-индивидуальным предпринимателям) запрещается занятие другими видами предпринимательской деятельности, кроме оказания сопутствующих услуг, преподавательской и научной деятельности.

Субъекты аудита в целях координации своей деятельности, а также представления и защиты имущественных интересов могут создавать объединения аудиторских организаций (аудиторов).

3. Международные и национальные стандарты аудита

Аудиторские стандарты – нормативные документы, регламентирующие единые требования к осуществлению аудиторской деятельности.

Существуют международные и национальные стандарты.

Разработкой международных аудиторских стандартов занимается Международный комитет по аудиторской практике (International Auditing Practice Committee) Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants), созданной в 1977г. Им опубликованы Международные аудиторские стандарты (ISA) и Международные руководства по аудиторской практике (GAPS).

Международные аудиторские стандарты носят рекомендательный характер при разработке национальных стандартов, но их требования обязательны при проведении аудита транснациональных компаний.

Международные аудиторские стандарты разделены на десять тематических групп:

1. Вводные замечания
2. Ответственность
3. Планирование
4. Внутренний контроль
5. Аудиторское доказательство
6. Использование работы других
7. Выводы и отчеты в аудите

8. Специализированные области
9. Сопутствующие услуги
10. Положения по международной практике аудита

Национальные стандарты есть в каждой стране.

В Республике Беларусь они устанавливаются Министерством финансов Республики Беларусь и называются Правилами аудиторской деятельности.

Правила аудиторской деятельности подразделяются на:

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

Правила аудиторской организации по своему назначению могут быть объединены в следующие группы:

- правила, содержащие общие положения по аудиту;
- правила, устанавливающие порядок проведения аудита;
- правила, устанавливающие порядок формирования выводов и аудиторского заключения;
- специализированные правила;
- правила, устанавливающие порядок оказания сопутствующих аудиту услуг;
- правила по образованию и подготовке кадров аудиторской организации.

Помимо внутренних правил, аудиторские организации (аудиторы) разрабатывают методики, инструкции, положения, перечень аудиторских процедур, рабочие таблицы и вопросники, макеты и другие документы вспомогательного характера, раскрывающие подходы к проведению аудита.

4. Права, обязанности и ответственность субъектов аудита

Аудиторские организации (аудиторы) при проведении аудита **имеют право:**

- самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;
- проверять у аудируемого лица регистры бухгалтерского и налогового учета, счета и другую документацию о финансовой и хозяйственной деятельности, активы и обязательства, фактическое наличие денежных средств, ценных бумаг, иного имущества и их соответствие

данным бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- получать по письменному запросу в соответствующих органах сведения о финансовой и хозяйственной деятельности аудируемого лица, необходимые для выполнения договора оказания аудиторских услуг;

- привлекать на договорной основе для проверки отдельных вопросов, требующих специальных знаний, лиц, имеющих соответствующую специальность;

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

- отказаться от проведения аудита или выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в случаях непредставления аудируемым лицом документов, необходимых для проведения аудита, и (или) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на аудиторское мнение;

- осуществлять иные права, не противоречащие законодательству и определенные договором оказания аудиторских услуг.

Аудиторские организации (аудиторы) обязаны:

- выполнять требования законодательства при осуществлении аудиторской деятельности (оказании сопутствующих аудиту услуг);

- вести учет заключенных договоров оказания аудиторских услуг;

- качественно проводить аудит и (или) оказывать сопутствующие аудиту услуги;

- сообщать заказчику о невозможности своего участия в проведении аудита при наличии определенных обстоятельств;

- обеспечивать сохранность полученных документов;

- сообщать собственникам имущества аудируемого лица в ходе проведения аудита в письменной форме сведения, свидетельствующие о нарушении законодательства, в результате которого причинены либо могут быть причинены в крупном или особо крупном размере убытки (вред) физическому лицу, и (или) юридическому лицу, и (или) государству;

- передать аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг;

- исполнять в соответствии с законодательством иные обязанности, определенные договором оказания аудиторских услуг, уставом и иными документами аудируемой организации.

Аудитор (аудиторская организация) несет ответственность за составление заведомо ложного аудиторского заключения.

Тема 3.3 Организация, планирование и технология проведения аудиторской проверки

Вопросы:

1. Основные этапы аудита. Подготовка к проведению аудита
2. Планирование аудита
3. Оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица
4. Понятие существенности в аудите
5. Аудиторский риск и его составляющие
6. Аудиторская выборка: понятие, порядок построения и оценка ее результатов
7. Аудиторские доказательства, их виды и источники получения
8. Методы и процедуры аудиторской проверки
9. Аналитические процедуры аудита
10. Действия аудитора при выявлении искажений отчетности
11. Рабочая документация аудитора

Нормативные документы:

– Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 08.11.1994 № 3373-ХП;

– Инструкция о порядке формирования тарифов на аудиторские услуги, утв. Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30.04.2002 № 94;

– Правила аудиторской деятельности «Планирование аудита», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 04.08.2000 № 81 с изменениями от 10.12.2013 № 78;

– Правила аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2008 № 203 с изменениями от 28.04.2015 № 23;

– Правила аудиторской деятельности «Существенность в аудите», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 06.03.2001 № 24 с изменениями от 28.04.2015 № 23;

– Правила аудиторской деятельности «Аудиторская выборка», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2001 № 77;

- Правила аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 26.10.2000 № 114 с изменениями от 10.12.2013 № 78;

- Правила аудиторской деятельности «Аналитические процедуры», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 07.02.2001 № 9 с изменениями от 28.04.2015 № 23;

- Правила аудиторской деятельности «Документирование аудита», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 04.08.2000 № 81 с изменениями от 28.04.2015 № 23;

- Правила аудиторской деятельности «Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 31.03.2006 № 33 с изменениями от 28.04.2015 № 23;

- Правила аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 18.12.2002 с изменениями № 163 от 10.12.2013 N 78.

1. Основные этапы аудита. Подготовка к проведению аудита

Выделяют несколько этапов аудита, основными из которых являются:

- 1) подготовка к проведению аудита (предварительное планирование);
- 2) планирование аудита;
- 3) проведение аудита;
- 4) составление аудиторского заключения.

Этап подготовки к аудиту начинается с обращения заказчика по поводу проведения аудита. Причем заказчиком может выступать как аудируемое лицо, так и иные лица.

Затем аудитором (аудиторской организацией) определяется объем аудита, сроки его проведения, трудоемкость предстоящей работы и соответствующая ей стоимость проведения аудита.

Объем аудита – совокупность аудиторских процедур, которые необходимы для достижения целей аудита при определенных обстоятельствах его проведения.

С целью определения объема аудита аудитор (аудиторская организация) обязан провести преддоговорное обследование, а именно:

- предварительно ознакомиться с деятельностью аудируемого лица;
- выделить наиболее важные вопросы предстоящего аудита;
- выяснить условия, требующие особого внимания;
- определить степень доверия учетной системе и системе внутреннего контроля аудируемого лица;
- определить примерный объем предстоящей работы и ее продолжительность;
- установить сущность и необходимый объем аудиторских доказательств;
- проанализировать работу внутренних аудиторов и возможность их привлечения к аудиту;
- изучить целесообразность привлечения других аудиторов для проведения аудита в обособленных структурных подразделениях аудируемого лица;
- выявить необходимость привлечения экспертов.

По результатам преддоговорного обследования устанавливается примерный объем аудита и принимается решение о возможности (невозможности) оказания аудиторских услуг. Поэтому этот этап аудита называют предварительным планированием.

От объема аудита и тарифа на услуги зависит стоимость аудита.

Тарифы на аудиторские услуги (человеко-час, человеко-день) аудиторских организаций определяются на основе:

- плановой себестоимости,
- всех видов установленных налогов и неналоговых платежей,
- прибыли, определяемой с учетом сложности аудита и конъюнктуры рынка, а также с учетом особенностей проведения аудита по конкретным договорам.

Плановая себестоимость аудита определяется в соответствии с принятой в аудиторской организации учетной политикой, а уровень

рентабельности должен составлять не более 30 процентов от себестоимости.

Аудиторы-индивидуальные предприниматели формируют тарифы на услуги по аудиту 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.

В случае положительного решения о возможности проведения аудита этап подготовки к проведению аудита заканчивается подписанием договора оказания аудиторских услуг между аудитором (аудиторской организацией) и заказчиком. Договор оказания аудиторских услуг заключается в простой письменной форме и включает следующие существенные условия:

- 1) предмет договора;
- 2) сроки выполнения аудиторских услуг;
- 3) стоимость оказываемых аудиторских услуг;
- 4) права и обязанности сторон;
- 5) ответственность сторон за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, предусмотренных договором;
- 6) иные условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Заключаемые договоры на оказание аудиторских услуг должны регистрироваться в книге регистрации заключенных договоров оказания аудиторских услуг.

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

Письмо-обязательство должно содержать указания об условиях проведения и оплаты аудиторских услуг, обязательствах аудитора (аудиторской организации) и заказчика.

2. Планирование аудита

Планирование аудита - разработка общей стратегии и составление детального плана применительно к ожидаемому характеру, срокам и объему аудиторских процедур.

Процесс планирования включает в себя:

- предварительное планирование (на этапе подготовки к аудиту);
- разработку общей стратегии аудита;
- составление плана аудита;
- внесение изменений в план в ходе аудита;
- осуществление руководства и контроля;
- документирование действий, связанных с составлением и изменениями стратегии и плана аудита.

Общая стратегия аудита – документально оформленные основные решения аудиторской организации по предполагаемому объему аудита, временным рамкам его проведения и основным направлениям работы.

Разработка общей стратегии аудита на основе результатов предварительного планирования включает:

- 1) установление характеристик аудиторского задания, влияющих на его объем;
- 2) определение итоговых и промежуточных документов по результатам аудита и сроков их предоставления;
- 3) рассмотрение важных факторов, которые оказывают влияние на ход аудита, а именно:
 - установленный уровень (уровни) существенности;
 - участки бухгалтерского учета и отчетности, наиболее подверженные риску существенных искажений;
 - предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица;
 - специфические особенности деятельности аудируемого лица и его бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Документально оформленная общая стратегия аудита отражает лишь общий объем, сроки и порядок проведения аудита. На ее основе разрабатывается план аудита, который должен подробно раскрывать:

- 1) характер, сроки и объем запланированных процедур оценки рисков,
- 2) объем запланированных аудиторских процедур проверки по существу по каждому существенному классу операций, сальдо счетов и раскрытию информации в отчетности.

План аудита – документ, составляемый аудиторской организацией и содержащий описание характера, сроков и объема аудиторских процедур.

Планирование аудита должно проводиться аудиторской организацией (аудитором) в соответствии с общими принципами проведения аудита и принципами планирования, такими, как:

- принцип комплексности предполагает обеспечение взаимоувязки и согласованности всех этапов планирования;
- принцип непрерывности аудита выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам и по структурным подразделениям заказчика;
- принцип оптимальности предполагает возможность выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита на основании критериев, определенных аудиторской организацией (аудитором).

Для эффективного планирования аудита аудиторская организация (аудитор) должна согласовать с заказчиком основные организационные вопросы, связанные с проведением аудита, до заключения договора о проведении аудита.

3. Оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица

Система внутреннего контроля (СВК) – совокупность методов управления, организационных мер, методик и процедур, принятых и осуществляемых собственниками, руководством и другими работниками аудируемого лица.

СВК аудируемого лица состоит из следующих элементов:

- 1) контрольной среды;
- 2) процесса оценки рисков;
- 3) информационных систем, связанных с процессом подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 4) контрольных действий;
- 5) мониторинга средств контроля.

Понятие СВК подразумевает наличие всех пяти перечисленных элементов.

Рассмотрим сущность каждого их указанных элементов СВК и цели их оценки аудитором.

Контрольная среда включает функции управления и руководства аудируемым лицом; отношение, осведомленность и практические действия руководства и собственников аудируемого лица, направленные на организацию и поддержание функционирования СВК, а также понимание ее значимости.

При оценке контрольной среды аудитор (аудиторская организация) должен изучить ее элементы, каким образом они используются в деятельности аудируемого лица, и обеспечивает ли контрольная среда надлежащую основу для других элементов СВК.

Процесс оценки рисков хозяйственной деятельности связан с выявлением и устранением рисков хозяйственной деятельности, а также их вероятных последствий.

При оценке этого элемента СВК аудитор (аудиторская организация) должен выяснить, каким образом руководство аудируемого лица выявляет риски, имеющие отношение к отчетности, оценивает их значимость, вероятность возникновения и управляет рисками.

Информационные системы состоят из применяемых аппаратных средств, программного обеспечения, баз данных, соответствующих процедур их использования и надлежащего персонала. От эффективности функционирования информационных систем зависит способность руководства аудируемого лица принимать надлежащие управленческие решения и осуществлять контроль за деятельностью аудируемого лица, а также возможность подготовки достоверной отчетности.

По результатам оценки информационной системы аудитор (аудиторская организация) должен сделать вывод о ее соответствии условиям деятельности аудируемого лица.

Контрольные действия представляют собой политику и процедуры, которые позволяют удостовериться, что распоряжения руководства выполняются.

Для целей аудита контрольные действия можно сгруппировать по следующим категориям методов и процедур:

- а) санкционирование,
- б) проверка выполнения управленческих решений,
- в) обработка информации с целью проверки ее полноты, точности, а также санкционирования отдельных операций, например, доступа к информации,
- г) проверка физического наличия и состояния объектов,
- д) разделение обязанностей.

С целью оценки контрольных действий аудируемого лица аудитор (аудиторская организация) должен изучить, каким образом они предупреждают, выявляют и устраняют существенные искажения в группах однотипных хозяйственных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета и раскрытиях информации.

Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки функционирования СВК во времени с целью обеспечения непрерывной и эффективной работы средств контроля.

Оценивая мониторинг средств контроля аудируемого лица, аудитор (аудиторская организация) должен получить информацию об основных видах мероприятий, с помощью которых реализуется мониторинг, и как осуществляются необходимые корректирующие действия в отношении средств контроля.

В процессе оценки любого из элементов СВК аудируемого лица аудитор (аудиторская организация) изучает те средства контроля, которые направлены на оценку риска существенного искажения информации, т.е. имеют отношение к целям аудита. При этом необходимо провести оценку надлежащей организации и уместности этих средств контроля и установить факт их применения.

Для этого используются следующие процедуры оценки рисков:

- запросы работникам и руководству аудируемого лица;
- наблюдение за функционированием конкретных средств контроля;
- инспектирование документов и отчетов;
- наблюдение за отражением существенных хозяйственных операций в информационных системах, имеющих отношение к подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Для полной оценки средств контроля аудируемого лица аудитор (аудиторская организация) должен провести тестирование эффективности функционирования средств контроля. Однако следует учитывать, что СВК аудируемого лица не может быть абсолютно эффективной в силу присущих ей ограничений.

4. Понятие существенности в аудите

Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Под достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности понимается такая степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая позволяет пользователю бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и иму-

щественном положении аудируемых лиц и принимать обоснованные решения, базирующиеся на этих выводах.

Обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, называются в аудите **существенностью**.

На достоверность отчетности может оказывать существенное влияние информация об имуществе аудируемого лица, его обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях. Эта информация считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, принятые на ее основе.

Существенность зависит от величины показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) выявленной ошибки оцениваемых, в случае их пропуска или искажения.

Совокупный размер допустимых искажений данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, который не оказывает влияния на качество решений, принимаемых пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании этой отчетности, называется уровнем существенности.

Приемлемый уровень существенности устанавливается аудиторской организацией на этапе планирования и отражается в рабочей документации аудитора.

Существенность искажений оценивается аудитором с качественной и количественной точки зрения.

С качественной точки зрения аудитору необходимо решить, являются ли существенными обнаруженные несоответствия порядка совершения аудируемым лицом финансово-хозяйственных операций требованиям действующего законодательства.

С количественной точки зрения аудитор оценивает, превосходят ли по отдельности и (или) в сумме обнаруженные и ожидаемые искажения показателей отчетности установленный для этой отчетности уровень существенности.

Для определения уровня существенности аудитору необходимо:

- 1) выбрать базовые показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность аудируемого лица, для которых будет установлен уровень существенности (базовые показатели);

2) установить уровень существенности для каждого из выбранных базовых показателей или единый уровень существенности в целом для бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На практике для определения уровня существенности используют следующие базовые показатели и соответствующие им процентные доли, показывающие, какую часть от их величины составляет уровень существенности:

- прибыль – 5 %;
- выручка от реализации (без НДС) – 2 %;
- валюта баланса – 2 %;
- собственный капитал – 10 %;
- затраты организации – 2 %.

Аудиторская организация обязана самостоятельно разработать порядок определения уровня существенности и системы базовых показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и отразить его в правилах аудиторской деятельности аудиторской организации.

В последней графе таблицы рассчитаны уровни существенности для каждого из базовых показателей.

Приведем пример вариантов расчета уровня существенности в следующей таблице:

Наименование базового показателя	Значение базового показателя в отчетности проверяемого экономического субъекта	Уровень существенности, %	Абсолютное значение уровня существенности
Прибыль	80	5	4
Выручка от реализации (без налогов и отчислений)	1200	2	24
Валюта баланса	800	2	16
Собственный капитал	500	10	50
Затраты организации	1100	2	22

При расчете единого значения уровня существенности из полученной совокупности значений исключается не более одного минимального или одного максимального значения, которое отличается на 3 и более порядка от величины остальных значений. В данном примере исключается значение прибыли в сумме 4 млн. руб. Тогда уровень суще-

ственности определяется как среднее значение оставшихся величин. В приведенном примере уровень существенности составит 28 млн. руб.:

$$(24 + 16 + 50 + 22) : 4 = 28 \text{ млн.}$$

В качестве единого значения уровня существенности можно принять наименьшее из полученных абсолютных значений, соответствующих каждому базовому показателю. В этом случае уровень существенности составит 4 млн. руб.

В рабочей документации аудитора должны быть отражены:

- процедура определения уровня существенности;
- арифметические расчеты;
- причины, на основании которых определенные значения исключены из расчетов.

Установленный аудитором (аудиторской организацией) уровень существенности применяется:

- при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур;
- при оценке последствий искажений.

5. Аудиторский риск и его составляющие

Аудиторский риск – вероятность выражения аудитором (аудиторской организацией) ненадлежащего аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Аудиторский риск зависит от риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой отчетности) и риска необнаружения этих искажений.

Риск существенного искажения отчетности – вероятность того, что в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица было допущено существенное искажение информации до начала проведения аудита, т.е. он не зависит от аудитора (аудиторской организации).

Риск необнаружения – вероятность того, что аудитор (аудиторская организация) не обнаружит искажений информации на уровне предпосылок подготовки отчетности аудируемого лица, т.е. зависит от аудитора (аудиторской организации).

Аудит должен планироваться и проводиться таким образом, чтобы аудиторский риск в целом снизился до приемлемо низкого уровня. Аудитор (аудиторская организация) в состоянии повлиять только на

риск необнаружения, а риск существенных искажений отчетности аудитор (аудиторская организация) может только оценить. Для этого используются специальные процедуры оценки риска:

- запросы собственникам, руководству и работникам аудируемого лица;
- аналитические процедуры;
- наблюдение и инспектирование.

Риск существенного искажения оценивается на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне конкретных предпосылок ее подготовки в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. С этой целью аудитор (аудиторской организации) следует:

- выявить риски возможного искажения информации и определить относящиеся к этим рискам соответствующие средства контроля;
- установить соответствие между выявленными рисками и информацией, которая может быть искажена на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- определить, могут ли выявленные риски привести к существенному искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- установить, какие из выявленных рисков являются значимыми, то есть требующими особого внимания;
- оценить организацию и уместность средств контроля в отношении тех рисков, снижение которых невозможно путем выполнения только процедур проверки по существу.

Оценка рисков может проводиться в количественном выражении, например, в процентах или качественно с использованием не менее трех градаций: высокий, средний, низкий.

В зависимости от величины оценки риска существенного искажения аудитор (аудиторская организация) должен снизить до приемлемого уровня риск необнаружения. Это необходимо для обеспечения необходимого уровня аудиторского риска в целом.

Риск необнаружения зависит от эффективности выбора и применения аудиторских процедур. Поэтому для его снижения аудитор (аудиторская организация) изменяет характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

Следует учитывать, что риск необнаружения не может быть снижен до нуля по следующим причинам:

- в процессе аудита используются выборочные методы;

- аудитор (аудиторская организация) может выбрать ненадлежащие аудиторские процедуры;
- аудитор (аудиторская организация) может неправильно выполнить надлежащие аудиторские процедуры;
- аудитор (аудиторская организация) может ошибочно интерпретировать результаты аудита.

Аудиторский риск зависит также от уровня существенности, рассчитанного на стадии планирования аудита. Между ними существует обратная зависимость, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот.

6. Аудиторская выборка: понятие, порядок построения и оценка ее результатов

Аудиторская выборка (выборочная проверка) – это способ проведения аудита, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета аудируемого лица не сплошным порядком, а выборочно.

Выборка должна соответствовать целям аудита и производиться наиболее эффективным способом, позволяющим достичь этих целей.

К основным понятиям аудиторской выборки относятся проверяемая (генеральная) совокупность и выборка (выборочная совокупность).

Проверяемая (генеральная) совокупность – совокупность всех проверяемых на данном участке аудита элементов, из которых аудитор формирует выборку и в отношении которой делает выводы.

При тестировании средств внутреннего контроля элементами проверяемой совокупности являются различные документы, позволяющие подтвердить существование системы внутреннего контроля.

При тестировании счетов бухгалтерского учета – записи и документы, служащие обоснованием сальдо или оборотов по счетам, денежные единицы и другие объекты учета.

Выборка (выборочная совокупность) – совокупность элементов, в отношении которых проводятся конкретные аудиторские процедуры.

Важнейшим требованием при формировании выборки (выборочной совокупности) является обеспечение ее репрезентативности, что позволит аудитору сделать на ее основе правильные выводы о всей проверяемой совокупности.

Аудиторская выборка проводится в три этапа:

- 1) построение аудиторской выборки;
- 2) проверка элементов выборки;
- 3) анализ результатов выборочной проверки.

На этапе построения выборки аудитор должен определить:

- а) порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской (финансовой) отчетности,
- б) проверяемую совокупность,
- в) элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы проверяемой совокупности,
- г) число элементов выборки (объем выборки),
- д) способ отбора элементов в выборку.

Для определения **выборки (выборочной) совокупности** вся проверяемая совокупность может быть разделена на отдельные однородные группы (подсовкупности). Данная процедура называется **стратификацией** и позволяет снизить разброс (вариацию) данных, что может облегчить работу аудитора.

Следует учитывать, что результаты выборочных процедур, применяемых к элементам одной страты, могут распространяться только на элементы, которые составляют такую страту. Поэтому для выводов в отношении всей проверяемой совокупности аудитор должен проанализировать риск и существенность в отношении всех выделенных страт.

Особой проверке подвергаются **элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы**, обладающие какой-либо иной характеристикой. Например, элементы, которые являются подозрительными, необычными, особенно подверженные риску или которые ранее были связаны с ошибками. Выводы по результатам проверки таких элементов не распространяются на остальную часть проверяемой совокупности.

Объем выборки зависит от уровня существенности и оценки аудиторского риска – чем выше риск, тем больше объем выборки.

При определении объема выборки аудитор должен установить:

- риск выборки,
- допустимую ошибку,
- ожидаемую ошибку.

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.

Различают риск первого и второго рода:

- 1) риск отклонения верной гипотезы по результатам выборки,
- 2) риск принятия неверной гипотезы по результатам выборки.

Размер выборки также определяется величиной допустимой ошибки, размер которой устанавливается на стадии планирования в соответствии с выбранным уровнем существенности. Чем ниже величина допустимой ошибки, тем больше должен быть размер выборки.

Ожидаемая ошибка зависит от уровня ошибки, определенной в предшествующие аудиторские проверки, изменений в деятельности аудируемого лица, имеющихся результатов аналитических процедур и оценки систем внутреннего контроля.

Для обеспечения репрезентативности выборки на этапе ее построения используется один из следующих способов отбора элементов (статей):

- случайный отбор;
- систематический отбор;
- комбинированный отбор.

Случайный отбор предполагает использование таблиц случайных чисел и состоит из следующих этапов:

- 1) элементы проверяемой совокупности нумеруются,
- 2) устанавливается соответствие между таблицей случайных чисел и элементами проверяемой совокупностью,
- 3) случайным образом в таблице находится случайное число ($СЧ$),
- 4) определяется номер документа, который необходимо отобрать в выборку ($N_{\text{вод}}$) по следующей формуле:

$$N_{\text{вод}} = (Z_K - Z_H)^x СЧ + Z_H \quad (6.1)$$

где Z_H и Z_K – начальное и конечное значения номеров элементов проверяемой совокупности.

Если документы нумеруются, начиная с единицы, а Z_K – много больше единицы (в 100 раз и больше), то эта формула примет вид:

$$N_{\text{вод}} = Z_n^x СЧ. \quad (6.2)$$

Систематический отбор предполагает отбор элементов через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа.

При этом интервал может строиться или на определенном количестве элементов или на их стоимостной оценке.

Метод **количественной** выборки по интервалам применяют, когда элементы проверяемой совокупности имеют близкие стоимостные значения или не имеют стоимостного выражения. При этом определяют:

- интервал выборки (IB) и
- стартовую (начальную) точку выборки ($CT\theta$):

$$IB = (Z_k - Z_n) / B, \quad (6.3)$$

где Z_k, Z_n – соответственно конечное и начальное значение диапазона проверяемой совокупности (например, порядковые номера документов или других проверяемых объектов);

B – объем выборочной совокупности, без учета ключевых элементов и элементов наибольшей стоимости.

Стартовая точка ($CT\theta$), т.е. первый элемент выборки, находится с помощью случайного числа по таблице случайных чисел:

$$CT\theta = IB \times CЧ + Z_n, \quad (6.4)$$

Каждый последующий элемент будет определяться как предыдущий, увеличенный на значение интервала выборки.

Метод **стоимостной** выборки по интервалам применяется, когда элементы проверяемой совокупности имеют стоимостные значения, которые существенно отличаются. При этом также определяется:

- интервал выборки (IB),
- стартовая точка выборки ($CT\theta$),
- стоимость всех элементов совокупности нарастающим итогом.

В отличие от количественной выборки, интервал выборки и стартовая точка задаются не в натуральном, а в стоимостном выражении и рассчитываются следующим образом:

$$IB = ПС / B, \quad (6.5)$$

где $ПС$ – общий объем проверяемой совокупности в стоимостном выражении.

$$CT\theta = IB \times CЧ. \quad (6.6)$$

Каждое следующее значение определяется как предыдущее, увеличенное на интервал выборки. Найденные значения сравнивают с величиной стоимости элементов совокупности, рассчитанной нарастающим итогом. В выборку следует отбирать те элементы, диапазону стоимости которых соответствуют рассчитанные значения.

Комбинированный отбор представляет собой комбинацию различных методов случайного и систематического отбора.

После того, как сформирована выборка, проводится проверка ее элементов.

По окончании выборки аудитор должен:

– проанализировать каждую ошибку, попавшую в выборку с точки зрения целей проверки;

– экстраполировать, то есть распространить полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность;

– оценить риски выборки, т.е. убедиться, что ошибка в проверяемой совокупности не превышает допустимой величины. Для этого сравнивается ожидаемая ошибка проверяемой совокупности, полученная посредством распространения, с допустимой ошибкой.

Ожидаемая ошибка проверяемой совокупности (ОПС) включает ошибки трех видов:

$$ОПС = ОВ + ОЭН + ОКЭ \quad (6.7)$$

где *ОЭН* и *ОКЭ* – ошибки, обнаруженные по элементам наибольшей стоимости и ключевым элементам. Они учитываются в фактической найденном размере,

ОВнс – ошибка выборки, распространенная на проверяемую совокупность, величина которой рассчитывается следующим образом:

$$ОВнс = (Ов / СЭВ) \times (ПС - ЭН - КЭ), \quad (6.8)$$

где *Ов* – фактическая величина ошибок, обнаруженных в представительной выборке,

СЭВ – суммарная стоимость элементов выборки, фактически проверенных аудитором,

ПС – общий объем проверяемой совокупности в стоимостном выражении,

ЭН – суммарная величина элементов наибольшей стоимости,

КЭ – суммарная стоимость ключевых элементов.

Все стадии проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов должны быть отражены в рабочей документации аудитора.

7. Аудиторские доказательства, их виды и источники получения

Для составления объективного обоснованного аудиторского заключения необходимы аудиторские доказательства,

Аудиторские доказательства – это вся информация, используемая аудитором (аудиторской организацией) при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Источниками получения аудиторских доказательств являются:

- первичные документы аудируемого лица и третьих лиц;
- учетные регистры аудируемого лица;
- рабочие расчеты;
- справки; результаты сверок и другие бухгалтерские документы;
- бухгалтерская отчетность;
- устные высказывания сотрудников аудируемого лица;
- подтверждения третьих лиц;
- протоколы заседаний;
- отчеты специалистов-аналитиков;
- сопоставимые данные деятельности конкурентов;
- регламенты системы внутреннего контроля и др.

В зависимости от места нахождения источников аудиторские доказательства бывают:

1) **внутренние**, которые включают информацию, полученную от аудируемого лица,

2) **внешние** – они включают в себя информацию, полученную от третьей стороны в письменной форме.

Различают следующие формы получения доказательств:

- визуальная,
- документальная,
- устная.

Задачей аудитора является оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств.

Достаточность – количественная мера аудиторских доказательств.

Надлежащий характер – является качественной стороной аудиторских доказательств, означает их уместность и надежность для подтвер-

ждения наличия либо отсутствия искажений на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности – утверждения, сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме, в отношении признания, оценки, представления и раскрытия отдельных элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Выделяют следующие категории предпосылок:

1. Предпосылки, относящиеся к группам однотипных операций и событиям, имевшим место в течение аудируемого периода:

– **возникновение** – операции и события, отраженные в учете, фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

– **полнота** – все операции и события, которые должны быть отражены в учете, были отражены;

– **точность** – суммы и прочие данные, относящиеся к отраженным в учете операциям и событиям, были соответствующим образом отражены;

– **отнесение к соответствующему периоду** – операции и события были отражены в соответствующем отчетном периоде;

– **классификация** – операции и события были отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

2. Предпосылки, относящиеся к остаткам по счетам бухгалтерского учета по состоянию на конец отчетного периода:

– **существование** – отраженные в учете объекты фактически существуют;

– **права и обязанности** – аудируемое лицо обладает правами или контролирует права на отраженные в учете активы и несет ответственность по отраженным в учете обязательствам, которые являются именно его обязательствами;

– **полнота** – все объекты, которые должны быть отражены в учете, были отражены;

– **стоимостная оценка и распределение** – объекты включены в бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствующих суммах, и любые результирующие оценки и корректировки по распределению их стоимости отражены в учете соответствующим образом.

3. Предпосылки, относящиеся к представлению и раскрытию информации:

– **возникновение, права и обязанности** – раскрытые в отчетности события, операции и прочие факты фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

– **полнота** – все события и факты, подлежащие раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности, были раскрыты;

– **точность и стоимостная оценка** – финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в соответствующих суммах;

– **классификация и понятность** – финансовая информация соответствующим образом представлена и описана, а раскрываемые в ней факты и события точно и понятно отражены.

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки.

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника, а также от формы их получения.

Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от риска существенного искажения информации и качества доказательств. Поэтому достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств взаимосвязаны.

8. Методы и процедуры аудиторской проверки

Метод аудита — это совокупность приемов, с помощью которых оценивается состояние аудируемого лица, достоверность его бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствие совершенных им хозяйственных операций законодательству.

Аудиторские доказательства, на которых основывается аудиторское мнение, собирают посредством выполнения необходимых аудиторских процедур.

Аудиторская процедура – определенный порядок и последовательность действий аудитора, направленные на получение аудиторских доказательств.

Аудитор (аудиторская организация) получает аудиторские доказательства, выполняя следующие процедуры:

- **инспектирование учетных записей и документов** – проверка записей или документов, созданных внутри или вне аудируемого лица на бумажных, электронных или других носителях информации;

- инспектирование материальных активов – проверка физического наличия материальных активов;
- наблюдение – изучение процессов или процедур, выполняемых другими лицами;
- запрос – поиск финансовой и нефинансовой информации у освещенных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица;
- подтверждение – одна из разновидностей процедуры запроса, представляет собой процесс получения информации или сведений о существующих обстоятельствах напрямую от третьих лиц;
- пересчет – проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и учетных записях либо выполнение самостоятельных расчетов;
- повторное выполнение – независимое выполнение аудитором (аудиторской организацией) процедур или контрольных действий, которые первоначально были осуществлены руководством или работниками аудируемого лица в рамках системы внутреннего контроля;
- аналитические процедуры – оценка финансовой информации, полученной путем изучения вероятных взаимосвязей как между финансовыми, так и нефинансовыми данными.

В зависимости от цели применения аудиторские процедуры делят на три группы:

1) процедуры оценки рисков, которые выполняются с целью получения достаточных оснований для оценки рисков существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки;

2) тестирование средств контроля, которое выполняется для получения доказательств эффективности функционирования этих средств по предотвращению или выявлению и устранению существенных искажений информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

3) процедуры проверки по существу выполняются для выявления существенных искажений информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Они, в свою очередь, бывают двух видов:

3.1) детальное тестирование групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации;

3.2) аналитические процедуры.

Информация о характере, временных рамках, объемах и результатах выполнения аудиторских процедур по сбору аудиторских доказа-

тельств, а также сделанные на их основе выводы отражаются в рабочей документации аудитора.

9. Аналитические процедуры аудита

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей аудируемых лиц с целью выявления необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение их причин.

Аналитические процедуры используются для проверки полноты учета, т.е. адекватного качественного и количественного учета, связи аналитического и синтетического учета. Применение аналитических процедур основывается на ожидании того, что между полученными аналитическими данными существует взаимосвязь. Наличие и исследование этих связей обеспечивает получение аудиторских доказательств в отношении полноты, точности и действительности учетных данных.

Различают следующие виды аналитических процедур:

- сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности с плановыми (сметными) показателями субъекта;
- сопоставление фактических показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за различные периоды (*комплексные тесты*);
- 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, устанавливаемыми действующим законодательством и самим субъектом;
- другие виды аналитических процедур, в том числе учитывающие особенности организационной структуры проверяемого субъекта.

Выполнение аналитических процедур условно можно разделить на четыре основные этапа:

- 1) определение целей применения процедур;
- 2) выбор вида,
- 3) выполнение,
- 4) анализ результатов выполнения.

Степень надежности и доверия, которое аудитор возлагает на результаты аналитических процедур, зависит от следующих факторов:

- существенности рассматриваемых статей;
- других аудиторских процедур, направленных на те же объекты аудита;
- точности, с которой ожидаемые результаты аналитических процедур могут быть предсказаны;
- использования нефинансовой информации при выполнении аналитических процедур.

Если в результате аналитических процедур выявлены несоответствия учетных данных или существующих между ними связей, аудитор должен получить соответствующие объяснения и подтверждающие свидетельства и доказательства от руководства и ответственных работников аудируемого лица.

Результаты планирования, выполнения аналитических процедур, а также анализа необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов фиксируются в рабочей документации аудитора и служат основой для составления заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

10. Действия аудитора при выявлении искажений отчетности

Искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности – неверное отражение и представление данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности в связи с нарушением установленных правил ведения и организации бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности может возникнуть в результате ошибок и (или) недобросовестных действий.

Недобросовестные действия отличаются от ошибок **преднамеренным** характером, что выражается в неправомерных действиях (бездействии), совершенных с целью извлечения личных выгод.

В ходе аудита рассматриваются два типа преднамеренных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий:

- 1) искажения, связанные с недобросовестным составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 2) искажения, возникающие в результате незаконного присвоения имущества.

Если выявленные аудитором искажения являются (или могут являться) результатом недобросовестных действий, то необходимо проанализировать причастность к этим действиям определенных должностных лиц и пересмотреть надежность ранее полученных доказательств.

При определенных обстоятельствах наличие таких искажений является основанием для отказа от завершения аудита. Например, если при обнаружении недобросовестных действий аудируемое лицо не принимает необходимых мер.

В этом случае аудитор должен сообщить информацию о недобросовестных действиях лицу (лицам), заключившему договор оказания аудиторских услуг, и обсудить с ним причины отказа от продолжения аудита. А в случаях, установленных законодательством, сообщить подобную информацию уполномоченным государственным органам и заинтересованным лицам аудируемого лица.

Следует учитывать, что искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности могут возникнуть также в связи с несоблюдением аудируемым лицом законодательства. Поэтому при обнаружении аудитором таких фактов необходимо изучить обстоятельства, при которых были допущены нарушения, и оценить степень их влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Все выявленные факты искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате ошибок и недобросовестных действий, а также несоблюдения законодательства аудитор должен отразить в своей рабочей документации и отчете аудитора заказчика.

Кроме того, аудитор (аудиторская организация) должен в письменной форме проинформировать заинтересованных лиц аудируемого лица о выявленных в ходе аудита фактах, свидетельствующих о том, что:

- в результате несоблюдения аудируемым лицом законодательства Республики Беларусь причинены либо могут быть причинены в крупном или особо крупном размере убытки (вред) физическому и (или) юридическому лицу и (или) государству;

- несоблюдение законодательства является преднамеренным и существенным;

- руководство аудируемого лица причастно к несоблюдению законодательства и недобросовестным действиям.

В случаях, прямо предусмотренных законодательными актами Республики Беларусь, аудиторская организация должна сообщить инфор-

мацию об обнаруженных ошибках, недобросовестных действиях и фактах несоблюдения законодательства уполномоченным государственным органам.

11. Рабочая документация аудитора

Рабочая документация – это документы, полученные или подготовленные аудитором в ходе проведения аудита, содержащие сведения о выполненных аудиторских процедурах, полученных аудиторских доказательствах и выводах, сделанных на их основании.

Рабочая документация должна отражать информацию :

- 1) о планировании аудита,
- 2) о характере, сроках проведения и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах,
- 3) о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.

К рабочей документации аудитора относятся:

1. Документы (копии), касающиеся проведения аудита:
 - планы аудита,
 - перечни отдельных рассматриваемых вопросов,
 - описания существенных проблем,
 - письма-подтверждения и письма-заявления, контрольные листы и переписка по существенным вопросам,
 - договор оказания аудиторских услуг,
 - бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица,
 - акты сдачи-приемки выполненных работ, в том числе по этапам аудита.
2. Записи о характере, сроках и масштабе выполненных аудиторских процедур:
 - аналитические материалы,
 - официальная переписка,
 - обстоятельства, которые препятствовали проведению необходимых аудиторских процедур;
 - список экспертов, привлекаемых для проверки отдельных вопросов аудита;
 - объяснения, пояснения, заявления, полученные от руководства аудируемого лица и др.
3. Документы, содержащие сведения о результатах аудита:

- результаты аудиторских процедур, указывающие на возможность существенного искажения финансовой информации или необходимость пересмотра предварительной оценки рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности и запланированных аудиторских процедур в ответ на эти риски;

- обстоятельства, которые препятствовали проведению необходимых аудиторских процедур;

- письменная информация (отчет) по результатам проведения аудита;

- причины модификации аудиторского заключения;

- аудиторское заключение.

Форма и содержание рабочей документации разрабатывается аудитором самостоятельно, если иное не предусмотрено внутренними документами аудиторской организации и зависит от:

- характера аудиторского задания и требований, предъявляемых к итоговым документам аудита;

- характера и сложности деятельности аудируемого лица;

- характера выполняемых аудиторских процедур;

- достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств;

- оценки риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- характера и размера выявленных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- степени использования профессионального суждения в процессе проведения аудита и оценки его результатов;

- методологии аудита, применяемых приемов и средств проверки.

Рабочие документы аудитору необходимо составлять и систематизировать таким образом, чтобы они отвечали обстоятельствам каждого аудита и потребностям аудитора при проведении аудита.

Объем рабочей документации должен обеспечить общее понимание проведенного аудита.

Для повторных аудиторских проверок рабочие документы могут быть подразделены на "долгосрочные" аудиторские документы, которые дополняются новой информацией, имеющей постоянное значение, и текущие аудиторские документы, которые содержат информацию, относящуюся, прежде всего, к аудиту отчетности за определенный период.

Аудиторская организация должна своевременно, но не позднее 60 дней с даты подписания аудиторского заключения закончить составление рабочей документации.

По окончании аудита рабочая документация подлежит сдаче в архив аудиторской организации для обязательного хранения. Рабочие бумаги аудитора хранятся в папках — так называемых досье на клиента. Досье разделяют на текущие, постоянные и специальные.

Текущее досье содержит все документы и материалы, собранные в ходе аудиторской проверки, вопросы и проблемы, перенесенные из предыдущего аудита, а также те, на которые следует обратить внимание в последующем аудите.

Постоянное досье, как правило, содержит информацию, важную для аудита в течение длительного времени:

- 1) организационную информацию, установленную законом;
- 2) информацию о предприятии и его деятельности;
- 3) подробности договора о сотрудничестве;
- 4) информацию для аудита;
- 5) важные соглашения;
- 6) информацию об особенностях налогообложения клиента.

Специальное досье, в котором содержатся документы, отражающие решение организационных вопросов аудита, взаимоотношения с руководством экономического субъекта и третьими лицами и т.п., или другая специальная информация.

Рабочая документация должна храниться скомплектованной в папки ("файлы"), заведенные для каждого аудита отдельно, в сброшюрованном виде не менее 5 лет, при соблюдении требований конфиденциальности.

Тема 3.4 Аудиторское заключение и отчетность аудиторов аудиторских организаций)

Вопросы:

1. Порядок составления и представления аудиторского заключения
2. Формы выражения аудиторского мнения и виды аудиторских заключений
3. Письменная информация (отчет) аудитора о результатах проведения аудита

Нормативные документы:

- Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 08.11.1994 № 3373-ХП;

- Правила аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.09.2003 №128 с изменениями от 16.12.2014 № 83;

- Правила аудиторской деятельности «Письменная информация (отчет) аудиторской организации по результатам проведения аудита», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.09.2003 № 128.

1. Порядок составления и представления аудиторского заключения

Аудиторское заключение – официальный документ, составленный по результатам аудита и предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторское заключение должно содержать мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Аудитор и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой к нему проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторское заключение содержит следующие реквизиты:

1) название документа, в котором должны быть указаны наименование аудируемого лица и отчетный период, за который проводился аудит;

2) дата и место выдачи аудиторского заключения;

3) указание на лицо, которому адресуется аудиторское заключение;

4) реквизиты аудируемого лица:

– наименование;

– местонахождение (юридический адрес);

– сведения о государственной регистрации;

5) реквизиты аудиторской организации:

– наименование;

– местонахождение;

– сведения о государственной регистрации;

- номер, дата выдачи и срок действия специального разрешения (лицензии) на право осуществления аудиторской деятельности;

б) вводная часть, которая должна содержать:

- перечень проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

- указание на отчетную дату и отчетный период, за который составлена данная отчетность;

- указание на то, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности несет аудируемое лицо:

- указание на ответственность аудитора в связи с проведением аудита;

7) описание объема аудита, в котором:

- 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 относительно наличия или отсутствия существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

- указывается на способ проведения аудита;

- дается оценка принципов и методов бухгалтерского учета и порядка подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

- содержится заявление о том, что в результате аудита получены надлежащие и достаточные аудиторские доказательства для выражения аудиторского мнения.

8) итоговая часть с выражением аудиторского мнения;

9) подписи руководителя аудиторской организации и лица, возглавлявшего проверку или проводившего аудит, если проверку проводил один аудитор;

10) печать аудиторской организации;

11) дата получения аудиторского заключения аудируемым лицом, заверенную подписями руководителей аудируемого лица и аудиторской организации.

К аудиторскому заключению прилагается подписанная и скрепленная печатью аудируемого лица бухгалтерская (финансовая) отчетность, в отношении которой выражается аудиторское мнение.

2. Формы выражения аудиторского мнения и виды аудиторских заключений

В итоговой части аудиторского заключения выражается аудиторское мнение.

Аудиторское заключение может содержать безусловно положительное аудиторское мнение и (или) быть модифицированным.

Безусловно положительное аудиторское мнение выражается тогда, когда аудитор приходит к выводу, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица во всех существенных аспектах достоверно отражает его финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности, а совершенные финансовые (хозяйственные) операции соответствуют законодательству.

Аудиторское заключение считается **модифицированным**, если указывает на установленные аудитором факторы (влияющие и не влияющие на аудиторское мнение). В зависимости от влияния этих факторов на аудиторское мнение различают следующие виды модифицированных заключений:

- 1) безусловно положительное аудиторское мнение с поясняющим пунктом;
- 2) условно положительное аудиторское мнение;
- 3) отрицательное аудиторское мнение;
- 4) отказ от выражения аудиторского мнения.

Безусловно положительное аудиторское мнение с поясняющим пунктом выражается в том случае, если есть факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к определенному аспекту в деятельности аудируемого лица. Эти аспекты могут влиять либо не влиять на отчетность.

К аспектам, влияющим на отчетность и раскрытым в отчетности и (или) в пояснительной записке, относятся:

- а) наличие значительного сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;
- б) существование значительной неопределенности, прояснение которой зависит от будущих событий, находящихся вне прямого контроля аудируемого лица, и которая может оказать влияние на его отчетность.

К аспектам, не влияющим на отчетность, относится наличие существенного несоответствия между проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетностью и прочей информацией в документе, содержащем данную отчетность.

Поясняющий пункт, не влияющий на аудиторское мнение, включается в итоговую часть аудиторского заключения после пункта с выражением аудиторского мнения и содержит указание на то, что данная ситуация не является основанием для изменения мнения на отличное от безусловно положительного.

При возникновении факторов, влияющих на аудиторское мнение, аудитор должен модифицировать аудиторское заключение путем выражения аудиторского мнения, отличного от безусловно положительного. К таким факторам относится наличие хотя бы одного обстоятельства, которое оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, например если:

- имеется ограничение объема аудита;
- имеются разногласия с руководством аудируемого лица относительно допустимости выбранной им учетной политики, методов ее применения, адекватности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ограничение объема аудита может привести к выражению условно положительного аудиторского мнения или к отказу от выражения аудиторского мнения. Разногласия с руководством аудируемого лица могут привести к выражению условно положительного или отрицательного аудиторского мнения.

Условно положительное аудиторское мнение выражается в том случае, если нельзя выразить безусловно положительное аудиторское мнение, а ограничение объема аудита и (или) влияние разногласий с руководством аудируемого лица не настолько существенно, чтобы выразить отрицательное аудиторское мнение либо отказаться от его выражения. Условно положительное аудиторское мнение должно содержать формулировку «за исключением» с дальнейшим описанием соответствующих аспектов.

Отрицательное аудиторское мнение выражается только тогда, когда влияние разногласий с руководством аудируемого лица настолько существенно для отчетности, что выразить условно положительное аудиторское мнение о ее достоверности недостаточно.

Отказ от выражения аудиторского мнения имеет место в том случае, если ограничение объема аудита настолько существенно, что аудитор не может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства и поэтому не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

В случае любого, кроме безусловно положительного аудиторского мнения, аудитор должен указать конкретные причины модификации заключения и дать суммовую оценку их влияния выявленных факторов на бухгалтерскую (финансовую) отчетность или указать причины невозможности произведения такой оценки. В итоговой части такого аудиторского заключения данная информация предшествует пункту с выражением аудиторского мнения или отказом от выражения мнения.

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

3. Письменная информация (отчет) аудитора о результатах проведения аудита

Отчет (письменная информация) составляется в ходе аудита и направляется заказчику на завершающем этапе аудита в качестве приложения к аудиторскому заключению.

В отчете аудитор обязан 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 бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Целью составления отчета является доведение до руководства заказчика:

- сведений о нарушениях порядка совершения финансовых (хозяйственных) операций и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, недостатках в бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля, которые привели или могут привести к существенным искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- рекомендаций по устранению выявленных нарушений и недостатков;

- предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Отчет должен содержать следующие реквизиты:

- 1) исходящий номер и дату подписания отчета аудитором;
- 2) указание на лицо, которому адресуется отчет в соответствии с договором оказания аудиторских услуг;
- 3) название документа;
- 4) реквизиты аудиторской организации;
- 5) реквизиты аудируемого лица;
- 6) основание для проведения аудита;
- 7) период времени, за который проводился аудит;
- 8) даты начала и завершения аудита;
- 9) содержательная часть;
- 10) подписи всех аудиторов, принимавших участие в проверке.

В содержательной части обязательно приводятся следующие сведения:

- развернутая аргументация формы выражения аудиторского мнения;
- выявленные нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, порядка совершения финансовых (хозяйственных) операций;
- выявленные недостатки в организации бухгалтерского учета и состоянии системы внутреннего контроля, которые привели или могут привести к существенным искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- оценка количественного расхождения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и прогнозируемых показателей по результатам аудита;
- рекомендации по устранению выявленных в ходе аудита недостатков;
- другие сведения, полученные в ходе аудита или предусмотренные договором оказания аудиторских услуг.

В дополнение к обязательным сведениям в зависимости от объема, специфики аудита, размеров и особенностей хозяйственной деятельности аудируемого лица в отчет включаются следующие сведения:

- количественный состав и структура бухгалтерской службы аудируемого лица, способ ведения бухгалтерского учета;
- перечень основных областей и направлений бухгалтерского учета, подлежавших аудиту;

- утверждение, что аудиторская проверка осуществлялась в соответствии с правилами аудиторской деятельности;
- методика проведения аудита;
- информация о ходе аудита;
- особенности проведения аудита;
- в случае, если аудируемое лицо имеет сложную организационную структуру, – сведения об осуществлении проверок филиалов, обособленных подразделений и дочерних организаций аудируемого лица, их результаты и влияние на итоги аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целом;
- перечень всех выявленных в процессе аудита недостатков, замечаний и рекомендации по их устранению;
- в случае, если аудит за текущий и предыдущий периоды проводился одной и той же аудиторской организацией, – анализ выполнения аудируемым лицом рекомендаций и замечаний, содержащихся в отчете за предыдущий отчетный период.

Аудитор вправе подготовить и передать получателю предварительный вариант отчета, где могут содержаться требования по устранению выявленных нарушений законодательства, внесению исправлений в данные бухгалтерского учета и перечень уточнений к подготовленной аудируемым лицом бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Окончательный вариант отчета не менее чем в двух экземплярах аудитор обязан подготовить до даты подписания аудиторского заключения.

РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА

Основная литература

1. Лемеш, В.Н. Ревизия и аудит: учеб. пособие / В.Н. Лемеш.- Минск: Изда.-во Гревцова, 2010.- 268 с.
2. Лемеш, В.Н. Ревизия и аудит. Практикум: учеб. пособие / В.Н. Лемеш.- Минск: Изда.-во Гревцова, 2010.- 424 с.
3. Пупко, Г.М. Ревизия и аудит: учеб. пособие / Г. М. Пупко. - Минск: БГЭУ, 2009. -303 с.
4. Хмельницкий, В.А. Гринь Т.А., Ревизия и аудит/ В.А.Хмельницкий, Т.А.Гринь. - Минск: БГЭУ, 2011. – 135 с.

Дополнительная литература

4. Дробышевский, Н.П. Учет, анализ и аудит инвестиций: пособие / Н.П. Дробышевский, В.И. Гарост, Е. А. Головкова; под ред. Н. П. Дробышевского. – Минск: Мисанга, 2012. – 168 с.
5. Левданская, Н.Е. Ревизия и аудит: учебно-методический комплекс / Н.Е. Левданская. – Минск: изд-во МИУ, 2012. – 228 с.
6. Макальская, М. Л. Международные стандарты аудита: учебное пособие / М. Л. Макальская, Н. И. Ковалева. - М.: Дело и Сервис, 2014. -112 с.
7. Основы внутрифирменной стандартизации аудиторской деятельности: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" / С. П. Суворова [и др.]. - М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2014. -335 с.

Учебное издание

Короленко Ольга Николаевна

Контроль и аудит

Курс лекций

Редактор

Подписано к печати _____. Формат 60x84 1/16. Бумага офсетная №1.
Гарнитура «Таймс». Усл.печ. л. _____. Уч.-изд. л. _____.
Тираж _____ экз. Заказ № _____.

Учреждение образования «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия» 213407, г. Горки, ул. Мичурин, 5.

Отпечатано на ризографе учреждения образования «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия».