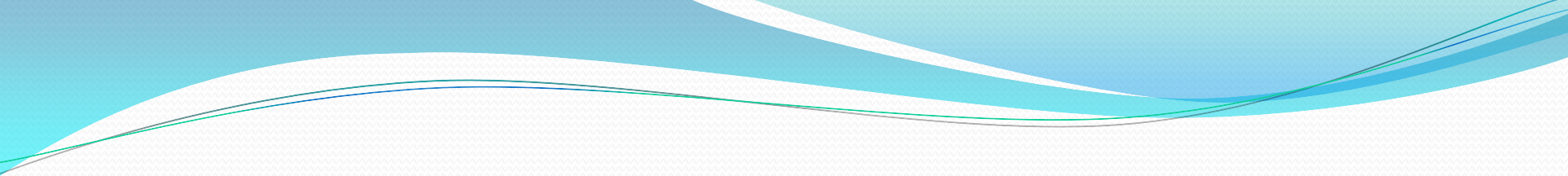


**Тема 7: Принципы взаимоотношений
аудитора и экономического
субъекта**

- 
- Условия взаимоотношений аудитора и экономического субъекта;
 - Правильность оформления письма-обязательства;
 - Условия подготовки письма-обязательства;
 - Форма и содержание письма-обязательства;
 - Профессиональная этика аудитора.

Основопологающий принцип аудита его независимость. Правила определяют перечень обстоятельств, при которых аудит не может проводиться:

- аудиторы являются собственниками, учредителями, руководителями и иными должностными лицами проверяемого экономического субъекта, ответственными за соблюдение бухгалтерской отчетности, либо состоят с ними в близком родстве;
- аудиторскими фирмами, по отношению к которым проверяемый экономический субъект является учредителем, собственником, акционером, а также экономических субъектов, которые по отношению к аудиторской фирме являются учредителем, собственником, акционером;
- отношении экономических субъектов, являющихся дочерними предприятиями, филиалами, представительствами, или имеющих в уставном капитале долю этих аудиторских фирм;
- аудиторами и аудиторскими фирмами, оказывавшими ранее данному экономическому субъекту услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета и подготовки отчетности.

Более детально эти ограничения описаны в "Кодексе профессиональной этики аудитора».

Независимость аудиторской организации может быть оценена по следующим группам признаков:

Организационные:

организационно-правовая форма любая, кроме акционерного общества открытого типа;

учредителями аудиторской фирмы не могут выступать юридические лица, занимающиеся не аудиторской, а любой другой предпринимательской деятельностью;

аудиторские организации не могут находиться в государственной (муниципальной) собственности, или смешанной с участием государства или муниципальных органов;

принимать участие в аудиторских проверках могут только штатные сотрудники аудиторской организации. Лица, привлекаемые к работе на основе договоров гражданско-правового характера, могут осуществлять только консультирование.

Материально-технические:

аудиторская фирма должна обладать достаточной финансовой обеспеченностью, чтобы исключить заинтересованность в выдаче необоснованных аудиторских заключений, быть в состоянии отвечать по искам за проведение некачественной аудиторской проверки;

аудиторская фирма должна обладать определенной материально-технической базой, обеспечивающей высокое качество и своевременность подготовки материалов;

уровень материальной обеспеченности сотрудников должен быть достаточным, чтобы исключить фальсификацию выводов по результатам проверки.

Интеллектуальные:

в штате аудиторской фирмы должно состоять не менее 50 % сотрудников с соответствующим образованием (экономическим или юридическим) и значительным практическим стажем работы в соответствующей области деятельности;

в штате аудиторской фирмы должно быть не менее 20 % сотрудников аттестованных аудиторов;

аудиторская организация должна обладать внутрифирменными стандартами и методиками проверок;

аудиторская организация должна поощрять стремление своих сотрудников к повышению профессионального уровня.

Моральные:

отсутствие родственных связей между персоналом аудиторской организации и руководителями проверяемых экономических субъектов;

возможные или ведущиеся судебные дела с организацией клиента;

финансовое участие аудиторской организации в делах организации клиента в любой форме, финансовая и имущественная зависимость аудиторской организации от клиента;

получение от клиента товаров и услуг по ценам, существенно более низким относительно реальных рыночных цен;

участие аудитора (аудиторской фирмы) в любых органах управления организации клиента и/или его филиалов;

оказание услуг по управлению организацией.

Важным видом сферы деятельности аудиторских фирм может стать **проведение в организациях анализа производственно-хозяйственной и финансовой деятельности с целью прогнозирования эффективности развития, принятия оперативных управленческих решений и разработки различных рекомендаций, видов программ (бизнес-планов, прогнозов на перспективу, проектов учетной политики и организации учета и др.).**

Аудиторские фирмы и аудиторы могут заниматься также **консультационной деятельностью путем текущей организации консультирования или же абонентского обслуживания клиентов.** От того насколько хорошо организован данный вид деятельности, зависит эффективность функционирования аудиторской фирмы в течение каждого календарного года.

Аудиторы должны предварительно правильно определить и выбрать исследуемые объекты проверки по степени их важности;

правильно определить объем и трудоемкость предстоящей работы и последовательность этапов выполнения работ;

налаживать деловые и доверительные отношения с руководством и сотрудниками заказчика; хорошо знать свои права и обязанности, законодательные и нормативные акты;

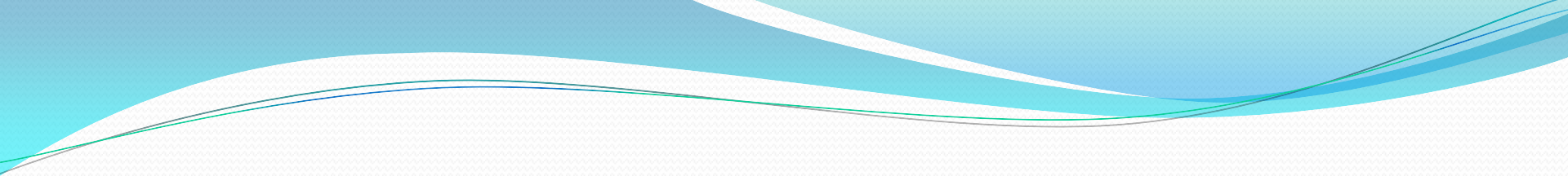
разработать план и программу аудита; оценить эффективность системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

в процессе проверки собрать необходимое количество и необходимого качества аудиторские доказательства; вести соответствующую аудиторскую документацию;

о результатах проверки составить отчет и объективное аудиторское заключение о достоверности годовой бухгалтерской отчетности проверяемой организации.

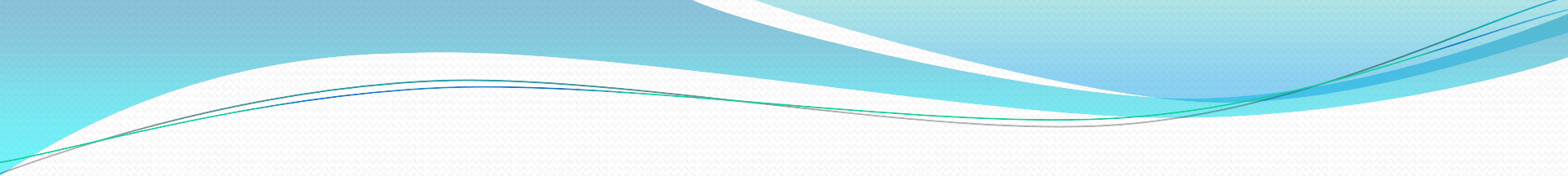
Взаимоотношения аудиторской фирмы с клиентом регулирует договор на оказание аудиторских услуг. Этот документ подтверждает и фиксирует официальное юридическое соглашение интересов участвующих сторон.

Договор на оказание аудиторских услуг может иметь существенные отличия от других договоров, используемых в хозяйственной практике. Это, прежде всего, учет в договоре уровня аудиторского риска и, следовательно, разделение ответственности между исполнителем-аудитором и заказчиком-клиентом, а также интересов третьих лиц (пользователей информации финансовой отчетности).



Взаимоотношения аудиторской фирмы с клиентом регулирует договор на оказание аудиторских услуг. Этот документ подтверждает и фиксирует официальное юридическое соглашение интересов участвующих сторон.

Договор на оказание аудиторских услуг может иметь существенные отличия от других договоров, используемых в хозяйственной практике. Это, прежде всего, учет в договоре уровня аудиторского риска и, следовательно, разделение ответственности между исполнителем-аудитором и заказчиком-клиентом, а также интересов третьих лиц (пользователей информации финансовой отчетности).



В договоре на оказание аудиторских услуг следует точно сформулировать права, обязанности и ответственность сторон. При этом подход должен здесь быть принципиальным, объективным и деловым с таким учетом различных ситуаций, чтобы не нанести ущерба ни клиенту, ни репутации аудиторов.

Специфика деятельности организации, объем и сложность работы требуют определения четкой последовательности этапов при проведении аудита и правильного распределения обязанностей между аудиторами. Аудиторская проверка ограничена во времени. Поэтому для того, чтобы своевременно и качественно провести аудит, к ней следует тщательно подготовиться. Необходимым средством такой подготовки является всестороннее продуманное планирование аудита.

Планирование включает в себя **составление плана ожидаемых работ и разработку аудиторской программы. Планирование** включает в себя разработку графиков, определение срок и обсуждение их с клиентом, проведение инструктажа с аудиторами, организацию связей с подразделениями клиента, обсуждение стратегии и подготовки к аудиту с клиентом.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности **«Разъяснения, предоставляемые руководством экономического субъекта»** устанавливает, что аудитор, перед обращением к руководству проверяемого экономического субъекта с целью получения официального разъяснения, должен иметь письменное доказательство, подтверждающее понимание руководством экономического субъекта того факта, что оно не несет ответственность за предоставление бухгалтерской отчетности, а также подтверждение осведомленности о своей ответственности за предоставление аудитору всей необходимой для аудита точной, относящейся к делу информации.

В стандарте говорится, что отказ руководства экономического субъекта предоставить информацию по запросу аудитора может непосредственным образом повлиять на формирование мнения аудитора, а в существенных случаях должно расцениваться аудитором как ограничение объема аудита и как фактор, который может привести к подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности **«Общение с руководством экономического субъекта»** определяет основные требования к общению аудиторской организации с руководством экономического субъекта и перечисляет основные принципы профессиональной этики: независимость, честность и объективность, профессиональная компетентность, конфиденциальность информации, профессиональное поведение.

Общение с руководством экономического субъекта может осуществляться как в устной форме, во время посещения профессиональными сотрудниками аудиторской организации экономического субъекта, так и в письменной форме, путем направления аудиторской организацией запросов и других материалов на имя руководства экономического субъекта.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности **«Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов»** описывает наиболее важные аспекты правовых взаимоотношений аудиторской деятельности, обеспечивает дополнительные основы для урегулирования конфликтов между аудиторскими организациями и пользователями аудиторских заключений, излагает права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов.

Письму-обязательству должно предшествовать официальное предложение экономического субъекта с просьбой об оказании аудита и (или) сопутствующих ему услуг. Письмо-обязательство направляется исполнительному органу экономического субъекта до заключения договора на проведение аудита во избежание неправильного понимания им условий предстоящего договора. Для **разовых соглашений** между аудиторской организацией и экономическим субъектом письмо-обязательство в соответствии с Гражданским кодексом Беларуси является **офертой**. Экономический субъект должен письменно подтвердить согласие на условия аудита, предложенные аудиторской организацией. Если подтверждение получено, то условия письма остаются в силе в течение действия, соглашения о проведении аудиторской проверки.

Форма и содержание письма-обязательства аудиторской организации определяются необходимостью включения в него ряда обязательных указаний и дополнительных сведений в соответствии с особенностями предстоящей аудиторской проверки и пожеланиями экономического субъекта об оказании дополнительных услуг, сопутствующих аудиту.

Письмо-обязательство должно содержать **обязательные указания:**

- а) по условиям аудиторской проверки;
- б) по обязательствам аудиторской организации;
- в) по обязательствам экономического субъекта.

Письмо-обязательство должно содержать следующие обязательные указания по условиям аудиторской проверки:

а) об объекте и цепи аудиторской проверки, в частности о порядке аудита филиалов и подразделений экономического субъекта в случае их наличия;

б) должно ли аудиторское заключение о достоверности

бухгалтерской отчетности клиента включать заключение о достоверности бухгалтерской отчетности филиалов, подразделений и дочерних компаний;

в) о законодательных актах и нормативных документах, на основании которых проводится аудит;

г) о дополнительных вопросах, решаемых в ходе аудита.

Письмо-обязательство должно содержать следующие **обязательные оказания по обязательствам аудиторской организаций:**

а) о форме отчетности аудиторской организации по результатам проведенной работы;

б) об ответственности аудиторской организации за оказываемые услуги;

в) обязательство аудиторской организации по соблюдению коммерческой тайны;

г) о наличии риска необнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности в связи с выборочным характером применяемых аудиторских процедур и несовершенством системы внутреннего контроля экономического субъекта.

Письмо-обязательство должно содержать следующие **обязательные указания по обязательствам экономического субъекта:**

а) об ответственности экономического субъекта и его исполнительного органа за полноту и достоверность предоставленной документации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

б) об обеспечении свободного доступа к первичным документам и бухгалтерским регистрам, компьютерной базе данных и любой другой документации и информации, необходимой для проведения аудиторской проверки;

в) о направлении экономическим субъектом по указанию аудиторской организации писем в адрес его дебиторов и кредиторов о подтверждении (неподтверждении) ими соответствующей задолженности;

г) о неказании давления на аудиторскую организацию в любой форме с целью изменения ее мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудиторская организация по своему усмотрению или в соответствии с желаниями экономического субъекта может также дополнительно включать в текст письма-обязательства:

а) общие сведения об оказываемых аудиторской организацией услугах, квалификации персонала, наиболее крупных клиентах, членстве в белорусских и международных аудиторских организациях и союзах;

б) примерный календарный план проведения аудита и состав направляемой группы аудиторов;

в) общую характеристику применяемых методов проведения проверки;

г) условия оплаты аудита;

д) предложение об использовании услуг других аудиторов (резидентов и нерезидентов), независимых экспертов в тех аспектах деятельности проверяемой организации, которые аудиторская организация и экономический объект сочтут необходимыми и т. д.

Этика аудитора описана в Кодексе, где определено, что цели бухгалтерской профессии состоят в выполнении работы в соответствии с самыми высокими стандартами профессионализма, в обеспечении самых лучших результатов работы и в целом в выполнении условия соблюдения общественных интересов. Для достижения этих целей необходим соблюдение четырех **основных требований**:

1) **достоверности**. У общества существует потребность в достоверной информации и надежных системах подготовки и предоставления такой информации;

2) **профессионализма**. Существует потребность в людях, которые без сомнений могут быть признаны клиентами как специалисты в области бухгалтерского учета и смежных дисциплинах;

3) **качества услуг**. Необходима уверенность в том, что все услуги, предоставленные аудитором, соответствуют высшим стандартам качества;

4) **доверия**. Потребители аудиторских услуг должны быть уверены в существовании основ профессиональной этики, регулирующих предоставление таких услуг.

Принимая задание по составлению отчета, публично практикующие профессиональные бухгалтеры должны **быть свободными от какой-либо заинтересованности, которая могла быть признана несовместимой с принципами порядочности, объективности и независимости.** В Кодексе особо рассматриваются проблемы, возникающие в том случае, когда аудитор оказывает клиенту услуги по расчетам налогов, налоговому планированию, налоговой оптимизации, налоговому аудиту и тому подобному, поскольку при оказании услуг такого рода аудитору нередко приходится отстаивать позицию клиента, стремящегося минимизировать налоговые выплаты, перед налоговыми или иными контролирующими органами. В соответствии с Кодексом аудитор не должен одновременно принимать участие в каком-либо бизнесе, роде занятий или деятельности, которые наносят или могут нанести ущерб порядочности, объективности, независимости или хорошей репутации данной профессии и поэтому несовместимы с оказанием профессиональных услуг.

Весьма подробно рассмотрены в Кодексе проблемы, **связанные с взаимоотношениями одной аудиторской организации с другими аудиторскими организациями.** Речь идет об отношениях при переходе клиента от одного аудитора к другому или при одновременной работе нескольких аудиторских организаций с одним и тем же клиентом. В Кодексе этики специально рассматриваются этические аспекты профессиональных бухгалтеров и аудиторов, которые являются сотрудниками организаций, предоставляющих бухгалтерские и аудиторские услуги, а также профессиональных бухгалтеров, работающих на коммерческих предприятиях различного профиля.