

## **Тема 5: Понятие, содержание и виды аудита**

Вопросы:

1. История возникновения, 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. История возникновения, 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 экс-

пертов, 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.

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

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17 августа 1992 г. была образована Аудиторская палата при Совете Министров Республики Беларусь, на которую была возложена организация системы услуг за соблюдением установленного порядка осуществления финансовых и хозяйственных операций, правильности отражения их в оперативном и бухгалтерском учете, достоверности отчетов и балансов, а также ставилась задача оказания практической помощи в постановке учета и анализа финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования. На Аудиторскую палату была возложена обязанность подготовки аудиторов, для чего был создан "Белаудитучцентр" при Белорусском государственном экономическом университете. Аудиторская палата занималась также созданием аудиторских ор-

ганизаций, аттестацией, выдачей лицензий на занятие этим видом деятельности.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 14 марта 1994 г. "О совершенствовании структуры органов государственного управления Республики Беларусь и сокращении расходов на их содержание" Аудиторская палата при Совете Министров Республики Беларусь была преобразована в Аудиторскую палату Республики Беларусь на принципах самоуправления и самофинансирования.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 16 июня 1994 г. "О совершенствовании в Республике Беларусь государственного регулирования аудиторской деятельности и контроля за ней" Совет Министров возложил на Аудиторскую палату функции государственного регулирования аудиторской деятельности и контроль за ней. Этим же постановлением утверждено "Положение о порядке государственного регулирования и контроля за аудиторской деятельностью в Республике Беларусь".

8 ноября 1994 г. на Сессии Верховного Совета был принят Закон Республики Беларусь "Об аудиторской деятельности", который был введен в действие 7 декабря 1994 г. Закон определял правовые основы осуществления аудиторской деятельности на территории Республики Беларусь, основные правила и порядок ее проведения, регулирование отношений, возникающих между предприятиями, учреждениями, организациями, осуществляющими самостоятельную финансово-хозяйственную деятельность, независимо от форм собственности и видов деятельности, государственными органами, отдельными гражданами, аудиторами и аудиторскими организациями. Декретом Президента Республики Беларусь от 28.08.99 г. №30 "О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования аудиторской деятельностью и контролю за ее осуществлением в Республике Беларусь" были внесены кардинальные изменения в организацию аудиторской деятельности в республике. В соответствии с указанным Декретом осуществление методологического руководства аудитом, контроль за деятельностью аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, и аудиторских организаций, выполнение функций по лицензированию аудиторской деятельности, а также по ведению государственного реестра аудиторов и аудиторских организации был возложен на Министерство финансов республики.

Принятый Декрет усиливает влияние государства на деятельность аудиторов и контроль над ее осуществлением. В соответствии с ним Совет Министров Республики Беларусь принял постановление № 1862 от 30. 11. 1999 г. "О государственном регулировании аудиторской деятельности",

направленное на приведение решений правительства в соответствие с указанным Декретом. Данным постановлением утверждено Положение о порядке государственного регулирования аудиторской деятельности и контроля за ее осуществлением в Республике Беларусь, а также внесены изменения и дополнения в перечень видов деятельности, на осуществление которых требуется специальное разрешение (лицензия), и органов, выдающих эти разрешения (лицензии). Важным моментом этого положения является также рассмотрение порядка аннулирования лицензии. Следует также отметить, что контроль за выполнением аудиторами и аудиторскими организациями порядка осуществления аудиторской деятельности исполняет созданное в соответствии с Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 08.10.1999 г. № 1558 в структуре Министерства финансов Главное управление аудита.

*Главное управление аудита* выполняет следующие работы:

- осуществляет методологическое руководство аудиторскими организациями и аудиторами;
- ведет учет аудиторских организаций и аудиторов;
- разрабатывает положения и инструкции, регламентирующие деятельность аудиторских организаций и аудиторов;
- организуют проведение экзаменов у аудиторов, аттестацию аудиторов и аудиторских организаций и выдачу им лицензий;
- разрабатывает и утверждает примерные тарифы на основные виды аудиторских услуг;
- проводит работу по подготовке и повышению профессиональной квалификации аудиторских кадров;
- разрабатывает формы отчетов и аудиторских заключений по результатам аудита;
- ряд других работ методологического характера.

Основными структурами, занимающимися аудиторской деятельностью, являются аудиторские фирмы и физические лица, имеющие лицензии на право заниматься аудиторской деятельностью.

## **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-ХІІ 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 (надзорным) 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 исполнителям 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 исключени-

ем случаев, прямо предусмотренных законодательством Республики Беларусь или оговоренных договором.

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

- 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.