

Тема 6: 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;
5. Проблемные аспекты организации аудиторского контроля.

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 1991 г. 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 аттестата 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 1977 г. 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.

5. Проблемные аспекты организации аудиторского контроля

В настоящее время в экономической литературе выделяются **основные направления развития аудита:**

• смещение акцентов с ревизионной функции аудита на оказание оценочно-консультационных услуг, и в связи с этим, - усиление роли аудиторов как постоянных консультантов, владеющих полной информацией о деятельности клиента;

- в аудиторском заключении всё больше внимания должно уделяться подтверждению не только финансовой отчётности, но и анализу и прогнозированию дальнейшего развития предприятия-клиента;

- постепенный отказ от прямой проверки правильности действия учётного персонала и оценки компетенции и профессионализма администрации клиента. Появляется необходимость в разделении аудиторской оценки действий учётного персонала и правильности самой системы учёта;

- в аудиторской практике должны чаще использоваться статистические методы при проверке деятельности предприятия и, в связи с этим, одной из основных задач аудита должно стать выявление предпринимательского риска и риска инвесторов. Кроме того, всё больше клиентов осознаёт необходимость отражения в аудиторском заключении будущих рисков, угрожающих предприятию;

- усиления роли в аудиторских проверках внутреннего контроля, поэтому при проведении аудита является обязательный анализ системы внутреннего контроля с целью уменьшения аудиторского риска;

- рост ответственности аудитора как перед клиентом, так и перед обществом в целом влечёт за собой усиление контроля качества выполняемых аудитором услуг, с одной стороны, и необходимостью правовой, страховой защиты аудитора - с другой.

Организация учёта и аудита на предприятии сегодня невозможны без применения информационных технологий. Работники практически всех сфер хозяйственной жизни на производстве, в торговле, в сфере обслуживания используют в своей деятельности компьютеры. Но при этом далеко не все из них имеют надлежащее представление о возможностях современных компьютерных технологий и умеют максимально эффективно их использовать.

Распространение информационных технологий в экономике и, в частности, в бухгалтерском учёте принесло с собой масштабные революционные изменения. Информационные системы начали изменять обычную структуру управления. Если раньше считалось, что руководитель имеет достаточные знания для того, чтобы контролировать всю работу, то в информационной среде каждый работник имеет специфические, лишь ему присущие функции и знания. Кроме того, использование родственных информационных систем в управлении разными производственными системами приводит к единым методам ведения бизнеса. Таким образом, технологическая информационная среда разрушает постоянную иерархию, создавая на её месте более гибкие свободные структуры.

Вычислительная техника существенно повышает качество обработки информации. При этом применение компьютеров изменяет содержание и организацию работы учётного персонала: уменьшается количество ручных

операций по обработке первичных документов, систематизации учётных показателей, заполнению регистров и отчётных форм. Учётная работа становится творческой, направленной на организацию и усовершенствование учёта.

Организация и проведения аудита также существенно изменяются. Теперь аудиторы оценивают не только работу учётчиков, но и качество алгоритмов обработки данных, реализованных в компьютерных программах.

Применение компьютеров значительно влияет на аудиторские процедуры. Однако следует иметь в виду, что контрольные функции автоматизируются труднее всего. Сама по себе компьютеризация учёта не может устранить утаивание краж и злоупотреблений из-за неправильного перенесения на электронные носители реквизитов, указанных в документах, введения фальсифицированных документов и т.п. Компьютер всегда одинаково оценивает ситуацию и процесс, поэтому вероятность ошибок контроля в условиях применения компьютеров значительно ниже. Таким образом, компьютерная программа обеспечивает лишь беспристрастность и точность контроля.

В отличие от ручных учётных систем, в которых записи делают на бумаге и аудитор рассматривает возможность уничтожения, подделки, замены бумажных документов, в условиях использования компьютерных информационных систем (КИС) аудитору приходится иметь дело с вопросами безопасности и надёжности компьютерных учётных систем. Аудитор проверяет ряд сугубо технических вопросов, которые не имеют прямого отношения к бухгалтерскому учёту, но оказывают непосредственное влияние на оценку аудитором риска системы контроля. В условиях применения КИС происходит взаимное проникновение разных по своему смыслу и субъектам видов контрольной и организационной деятельности.

Возник даже специальный термин - **компьютерный аудит**. Под **компьютерным аудитом** подразумевают оценку текущего состояния компьютерной системы на соответствие некоторому стандарту или предложенным требованиям. Этот термин используют специалисты по общей безопасности компьютерных информационных систем.

Обычно **необходимость в компьютерном аудите** возникает, если **автоматизированная система предназначена для обработки конфиденциальной или секретной информации**. Именно к таким принадлежат компьютерные системы бухгалтерского учёта. Для каждой категории информации на предприятии внутренними стандартами определяют нижний предел уровня безопасности автоматизированной системы. Проведение компьютерного аудита полезно также после **построение автоматизированной системы и подсистемы его безопасности на этапе приёма в эксплуатацию**. Это имеет целью оценку соблюдения установленных требований.

Компьютерные системы открыты для доступа к данным, поэтому в них должны чётко распределяться полномочия и права доступа к информации, а также должна быть введена система защиты от несанкционированного доступа.

Аудитор обязан обнаружить слабые места контроля КИС - рассмотреть как аппаратные, так и программные средства контроля, а также организационные мероприятия, например проверку целостности данных и отсутствие компьютерных вирусов.

Наиболее актуальным вопросом, который возникает с отказом от бумажных носителей бухгалтерских документов при применении КИС, является разработка способов юридического подтверждения достоверности данных, которые регистрируются.

Решение этого вопроса возможно при разработке компьютерных учётных программ **путём:**

- проектирования специальных средств блокирования введения данных в случае пропуска каких-либо реквизитов;
- наличия в программе средств идентификации лица, которое работает с терминалом;
- специальных средств защиты информации.

Компьютеризация учёта существенно влияет на проведение аудита. Однако и сам компьютер может стать тем инструментом аудитора, который даёт возможность не только сократить время и затраты на проведение аудита, но и провести более детальную проверку, составив качественное аудиторское заключение и выдать рекомендации по стратегии, по направлениям и средствам улучшения финансово-хозяйственного положения предприятия.

Проблема автоматизации контроля и аудита основывается на подходах к формализации этого процесса. Формализация, определённая в стандартах аудита, к сожалению, очень мало подходит для проведения качественной аудиторской проверки. В настоящее время невозможно полностью формализовать аудит таким образом, чтобы в итоге получить алгоритмы компьютерной автоматизации и при этом не снизить качества проверок (Таблица).

Таблица - Методы аудита с использованием компьютеров

Аудиторское программное обеспечение	Тестовые данные
Пакеты программ	Тестирование средств контроля в компьютерных программах
Программы специального назначения	Эталонные контрольные операции
Программы-утилиты	Использование «фиктивного» модуля

Утилиты - это специализированные программы, предназначенные для обслуживания и оптимизации работы системы, программы-помощники, ре-

шающие задачи, с которыми сама оперативная система справиться не в состоянии. Большинство утилит предназначено для обслуживания файловой системы и дисков. Некоторые утилиты используются для ведения архивов данных, а специальные антивирусные программы обеспечивают защиту системы от компьютерных вирусов.

Преимущества использования **«фиктивного» модуля** встроенного программного обеспечения позволят:

- экономить время на разработку, поскольку многие необходимые функции уже поддерживаются модулем;
- экономить за счет перекладывания части функций на навигационный приемник;
- экономить на элементах питания в результате использования гибких режимов энергосбережения и др.;

Учитывая **специфику аудиторской деятельности**, требования к аудиторскому программному обеспечению могут быть **следующими**:

1. Наличие развитых средств контроля операций. Контроль может осуществляться не только в момент оформления документа или проводки, как принято в бухгалтерских программах, но и тогда, когда в этом возникает необходимость.

2. **Гибкость.** Поскольку аудиторам приходится работать с разными предприятиями и у каждого из них учётная политика, формы отчётности и даже план счетов, то программа должна быстро перенастраиваться на специфику. В компьютерных аудиторских системах должны учитываться как общие требования, так и особенности учёта фирм-клиентов.

3. **Эргономичность.** Это означает наличие средств для удобного введения больших объёмов информации, оперативного и простого формирования счетов. Другими словами, программа должна быть рассчитана не на программиста или оператора, а на аудитора, знания которого в области компьютерной техники могут быть ограничены.

4. Связь на уровне баз данных с бухгалтерскими программами. Необходимы дополнительные средства для введения и вывода данных, представленных в разных форматах. Аудиторское программное обеспечение должно отвечать таким требованиям, как простота освоения, быстрдействие, профессиональная оперативная поддержка со стороны разработчиков.