

Тема 7: Принципы взаимоотношений аудитора и экономического субъекта

1. Условия взаимоотношений аудитора и экономического субъекта;
2. Правильность оформления письма-обязательства;
3. Условия подготовки письма-обязательства;
4. Форма и содержание письма-обязательства.

1. Условия взаимоотношений аудитора и экономического субъекта;

Основополагающий 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;

в 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.

Обязательные аудиторские проверки носят резко сезонный характер, т. е. проводятся по закону по результатам годовой отчетности организаций. Однако аудиторским службам необходимо иметь объемы работ не только один раз в году, но и повседневно, причем для получения прибыли от данного вида предпринимательской деятельности.

Поэтому, чтобы аудиторская фирма успешно работала, круг ее деятельности должен быть расширен, т.е. аудиторские фирмы могут заниматься, кроме основного вида деятельности проверок, также налаживанием, восстановлением и совершенствованием бухгалтерского учета у своих клиентов.

Кроме того, аудиторские фирмы могут заниматься ведением бухгалтерского учета и составлением отчетов организаций.

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.

В условиях переходного периода к рынку в отдельных организациях и в целом по стране значительное распространение получили такие негативные явления, как мошенничество, экономическая преступность в виде незаконного присвоения собственности, сокрытия от государственного налогообложения доходов и иных объектов налогообложения, допущения механических типичных, наследственных и умышленных ошибок при проведении финансово-хозяйственных операций и др. Это связано с объективными и субъективными причинами переходного периода реформирования экономики, которые сводятся к всеобщему кризису во всей стране.

В этих условиях одна из важнейших задач любой аудиторской организации вдумчивый и тщательный выбор клиента. Здесь крайне необходимо проявлять разборчивость с тем, чтобы не нанести ущерба репутации аудиторов.

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; по результатам проверки составить отчет и объективное аудиторское заключение о достоверности годовой бухгалтерской отчетности проверяемой организации.

Аудиторские услуги могут быть оказаны любому экономическому субъекту независимо от организационно-правовой формы и формы собственности, включая организации, их объединения, учреждения и др. при этом экономические субъекты самостоятельно выбирают аудитора, аудиторскую фирму для оказания аудиторских услуг или проведения аудиторской проверки. С этой целью заинтересованная в оказании аудиторских услуг организа-

ция составляет и направляет аудиторской фирме официальное именованное письмо-предложение о проведении аудита.

Официальным ответным документом, устанавливающим взаимоотношения между клиентом и аудитором, является письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита, которая аудиторская фирма направляет исполнительному органу экономического субъекта до заключения договора.

2. Правильность оформления письма-обязательства

Письмо-обязательство аудиторской фирмы, направленное клиенту документально подтверждает согласие на проведение аудита или принятие предложенного назначения официальных аудиторов.

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).

Многие руководители и должностные лица организаций, подвергающихся обязательной аудиторской проверке, не совсем четко понимают цель такой проверки, поэтому аудитору необходимо разъяснить и помочь клиенту правильно определить свой заказ в предмете договора.

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.

Аудиторы должны начинать свою работу с ознакомления с проверяемым субъектом, для чего изучают учредительные документы, виды деятельности, учетную политику организации и т.д. Большую помощь при этом могут оказать беседы с руководителем и специалистами организации, проведение экспресс-аудита путем устного тестирования. Необходимо также ознакомиться с отчетностью, ее основными показателями, чтобы выяснить масштабы деятельности организации и результаты ее работы за исследуемый период.

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 сроков и обсуждение их с клиентом, проведение инструктажа с аудиторами, организацию связей с подразделениями клиента, обсуждение стратегии и подготовки к аудиту с клиентом.

Аудитор в ходе планирования и проведения аудиторской проверки обязан достичь понимания системы бухгалтерского учета; внимательно изучить его организацию и документооборот клиента, описать эту систему, проанализировать ее слабые и сильные стороны. Понимание закономерностей функционирования системы бухгалтерского учета, способов и методов его ведения, позволит аудитору грамотно организовать процесс получения аудиторских доказательств и, соответственно, более эффективно и качественно провести проверку.

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

заклучений, излагает права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов.

После проведения всех необходимых процедур проверки аудитор должен оценить полноту и качество исполнения всех пунктов плана и программы аудита, провести классификацию, систематизацию и аналитических обзор результатов проверки.

После оценки результатов осуществляемой проверки аудитор приступает к составлению отчета и оформлению аудиторского заключения. Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности представляет собой мнение аудитора о достоверности этой отчетности. Оно должно содержать оценку аудитора соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в РФ.

Аудиторское заключение является официальным юридическим документом для всех физических и юридических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебно-следственных органов. Итоговая часть аудиторского заключения, выданного по результатам обязательного аудита бухгалтерской отчетности, является неотъемлемой частью этой отчетности и имеет юридический статус.

3. Условия подготовки письма-обязательства.

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.

Если цель и масштаб аудита определены между сторонами в долгосрочном договоре, то письмо-обязательство может не составляться, либо его содержание должно представлять дополнительную информацию для экономического субъекта.

Письмо-обязательство аудиторской организации, направленное экономическому субъекту, документально подтверждает согласие на проведение аудита или принятие предложения, назначении ее официальным аудитором этого экономического субъекта.

4. Форма и содержание письма-обязательства

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.

5. Профессиональная этика аудитора

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 необходимо 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.

Для достижения целей бухгалтерской и аудиторской профессии аудиторы должны соблюдать ряд исходных условий и фундаментальных принципов: порядочность, объективность, профессиональная компетентность, конфиденциальность, профессиональное поведение. Принцип независимости - один из важнейших в аудите. В Кодексе этики независимости аудитора

уделено достаточно много внимания:

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.