

Тема 9. Организация, планирование и технология проведения аудиторской проверки

Вопросы:

1. Основные этапы аудита. Подготовка к проведению аудита
2. Планирование аудита
3. Аудиторская выборка: понятие, порядок построения и оценка ее результатов
4. Аудиторские доказательства, их виды и источники получения
5. Методы и процедуры аудиторской проверки
6. Аналитические процедуры аудита
7. Действия аудитора при выявлении искажений отчетности
8. 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 «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 Министер-

ства 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;
- б) иные условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Закключаемые 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. 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 (подсовокупности). 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 ответственность 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 ($N_{\text{од}}$) по следующей формуле:

$$N_{\text{од}} = (Z_K - Z_H)^x \text{СЧ} + Z_H \quad (9.1)$$

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:

$$№_{вд} = Z_H^x CЧ. \quad (9.2)$$

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 (*ИБ*) и
- стартовую (начальную) точку выборки (*СТв*):

$$ИБ = (Z_K - Z_H) / B, \quad (9.3)$$

где Z_K , Z_H – 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 (*СТв*), т.е. первый элемент выборки, находится с помощью случайного числа по таблице случайных чисел:

$$СТв = ИБ^x CЧ + Z_H, \quad (9.4)$$

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 (*ИБ*),
- стартовая точка выборки (*СТв*),
- 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:

$$IB = PC / B, \quad (9.5)$$

где PC – общий объем проверяемой совокупности в стоимостном выражении.

$$CT_v = IB^x CЧ. \quad (9.6)$$

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:

$$ОПС = ОВ + ОЭН + ОКЭ \quad (9.7)$$

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

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

$$OBnc = (Oв / CЭВ) \times (ПС - ЭН - КЭ), \quad (9.8)$$

где $Oв$ – фактическая величина ошибок, обнаруженных в представительной выборке,

$CЭВ$ – 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.

4. 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 подтверждения 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.

5. 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 осведомленных 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 доказательств, а также сделанные на их основе выводы отражаются в рабочей документации аудитора.

6. 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.

7. 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 заказчику.

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

8. 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.

При документировании выполняемых аудиторских процедур аудитор должен указывать их определяющие характеристики

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.