

ОПОРНЫЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ «ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

ТЕМА 1. ПОНЯТИЕ, СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ АУДИТА. ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ АУДИТА

Вопросы лекции

1. Сущность и принципы аудита
2. Исторические этапы развития аудита
3. Этапы становления аудита в Республике Беларусь

Слово аудит происходит от латинского *audio* «слушать, слушатель». В давние времена в школах учитель, объяснив урок, поручал старшему ученику перед началом следующего урока проверить, как младшие выучили задание. Этот ученик назывался «аудитор» — выслушивающий.

Существует множество определений аудита — одни из них закреплены в официальных нормативных документах, как международных, так и национальных, другие определения даются специалистами в области аудита.

Аудит – одна из форм финансового контроля, потребность в котором возникла одновременно с зарождением и развитием товарообменных и денежных отношений.

Аудит – это внешний финансовый контроль, осуществляемый независимыми дипломированными специалистами (аудиторами), не работающими в данной фирме.

В соответствии с законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» № 56-3 от 12.07.2013. (в ред. от 01.01.2026)

Аудит бухгалтерской и (или) финансовой отчетности – аудиторская услуга по независимой оценке бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудируемого лица, в том числе составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и их Разъяснениями (далее – МСФО) или законодательством других государств, в целях выражения аудиторского мнения о ее достоверности.

Целью аудита является повышение доверия предполагаемых пользователей к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Задачи аудита

1. Одной из основных задач аудита является подтверждение того, что представленная информация в финансовой отчетности является точной и достоверной.
2. Аудиторы анализируют финансовую отчетность с целью выявления ошибок, недостоверных данных или расхождений между учетными записями.
3. Аудиторы оценивают эффективность и надежность внутренних контрольных систем, которые организация использует для минимизации рисков ошибок и мошенничества.

4. Аудиторы проверяют, насколько финансовая отчетность соответствует бухгалтерским стандартам и требованиям.

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.

Аудит не является произвольным процессом – он регулируется строгими правилами и стандартами. Особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах.

Основными принципами аудиторской деятельности являются:

1. Независимость заключается в отсутствии у аудитора финансовой, имущественной или иной заинтересованности в деятельности аудируемого лица, а также какой-либо зависимости от третьих лиц, которая может повлиять на объективность аудиторского мнения.

2. Профессиональная компетентность заключается в том, что аудитор обязан обладать необходимой профессиональной квалификацией, позволяющей ему обеспечивать качественное оказание аудиторских услуг.

3. Конфиденциальность заключается в нераспространении аудитором информации о деятельности аудируемого лица, заказчика аудиторских услуг, непредоставлении третьим лицам такой информации и получаемых или составляемых в ходе оказания аудиторских услуг документов, а также в неразглашении содержащихся в этих документах сведений без согласия аудируемого лица, заказчика аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Республики Беларусь или договором оказания аудиторских услуг. Соблюдение принципа конфиденциальности обязательно и не зависит от продолжения или прекращения отношений с аудируемым лицом.

4. Профессиональное поведение заключается в соблюдении аудитором приоритета общественных интересов, общих норм морали, проявлении непредвзятости и беспристрастности при рассмотрении профессиональных вопросов, формировании выводов и мнений, а также в несовершении действий, дискредитирующих аудитора.

Аудит имеет долгую историю, которая началась еще в древние времена, практически с момента первой организованной хозяйственной деятельности человека. Есть исторические свидетельства о том, что в третьем тысячелетии до нашей эры аудит как практическая деятельность был распространён в Древнем Египте, Вавилоне, а также античной Греции и Риме, являвшихся развитыми рабовладельческими государствами того времени. Полагают, что фактически еще в Древнем Египте

(около 2600 г. до н. э.) существовали чиновники, которые совмещали функции учета, управления и контроля.

Рассматривая историю и эволюцию аудита, данный процесс можно разделить на несколько этапов.

Первый этап: до 1700 г. Проверочная деятельность, проводимая в Древней Греции, наиболее близка к сегодняшнему аудиту. В те дни для проверки государственных счетов были назначены проверяющие. Выявление мошенничества, а также определение того, правильно ли регистрируются квитанции и платежи ответственным лицом, было основной целью аудита в те дни.

Второй этап: 1700-е – 1850-е г. После промышленной революции, вызвавшей расширение предприятий, рост объёмов выпуска продукции, создание акционерных обществ и обособление акционеров от процесса хозяйствования, возникла необходимость обязательного представления финансовой отчетности всеми подобными компаниями, и эта отчетность подтверждалась независимым экспертом, ревизором, аудитором.

Третий этап: 1850-е - 1900-е годы. **Официальной датой возникновения внешнего аудита считается 23 октября 1854 г.,** когда бухгалтеры шотландской столицы объединились в Королевский союз и получили почётный статус «привилегированных бухгалтеров». Кроме того, Королевская хартия учредила Институт дипломированных бухгалтеров в Англии и Уэльсе 11 мая 1880 года. Основная цель этого учреждения заключалась в подготовке аудиторов.

Четвертый этап: 1900-е - 1970-е годы Важной датой данного периода можно считать январь 1923 года, когда была создана Британская ассоциация бухгалтеров и аудиторов. Тогда было обозначено, что профессиональный аудитор мог быть полностью компетентным для работы только после сдачи экзамена.

Пятый этап: 1970-е - 1990-е годы. В данный период в обязанности аудиторов, среди прочего, стало входить обеспечение достоверности представленной финансовой отчетности. Роль аудиторов в отношении аудита финансовой отчетности в целом осталась такой же, как и в предыдущем периоде.

В 1970-х годах наблюдалось изменение подхода к аудиту. В результате аудиторы в этот период гораздо больше полагались на внутренний контроль самой компаний в своих аудиторских процедурах.

Началом интернационализации аудита послужило создание в 1977 г. Международной федерации бухгалтеров со штаб-квартирой в Нью-Йорке, на которую были возложены функции разработки положений и стандартов относительно аудита.

В начале 1980 г. произошла корректировка подходов аудиторов, когда оценка систем внутреннего контроля оказалась дорогостоящим процессом, и поэтому аудиторы начали сокращать работу своих систем и шире использовать аналитические процедуры. Продолжением этого стало развитие в середине 1980-х годов аудита, основанного на оценке рисков.

Шестой этап: 1990-е - настоящее время. Хотя общие цели аудита в текущий период остались прежними (то есть повышение достоверности финансовой

отчетности), в практику аудита были внесены важные изменения в результате обширных реформ в различных странах.

Аудиторская деятельность в Беларуси прошла несколько этапов развития.

Первый этап (1986–1991 гг.) характеризуется появлением первых элементов рыночных отношений: производственных кооперативов, малых предприятий, арендных коллективов и первых совместных предприятий и акционерных обществ, тогда появились независимые хозрасчетные аудиторские организации Минскаудит, Белэкоаудит и др.

В 1991 г. Совет Министров Республики Беларусь постановлением «О контрольно-ревизионной службе» признал целесообразным создание в республике аудиторской службы в целях усиления действенности финансового контроля за соблюдением режима экономии, сохранности денежных средств и материальных ценностей, пресечения злоупотреблений и преступлений в финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций. Этим же документом было утверждено Временное положение об аудиторской деятельности в Республике Беларусь, заложившее основы её нормативной базы.

Аудиторские компании того периода создавались в форме малых предприятий при государственных структурах и обслуживали потребности предприятий всех форм собственности, выполняя заказы по разработке документов для перехода на новые формы хозрасчета, свободного ценообразования, диагностики и анализу финансово хозяйственной деятельности и т.п.

На втором этапе (1992–1995 гг.) аудиторская деятельность получила дальнейшее развитие как в организационном, так и в методическом обеспечении. Этот период характеризуется принятием целого ряда законодательных актов по вхождению в мировое рыночное хозяйство и реформированию системы бухгалтерского учета и отчетности в стране. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17.08.1992 г. была образована Аудиторская палата при Совете Министров Республики Беларусь, на которую была возложены функции государственного регулирования и контроля аудиторской деятельности, подготовки аудиторов. В ноябре 1994 г. был принят закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», регулирующий деятельность аудиторов и аудиторских организаций.

В Законе было предусмотрено осуществление двух видов аудита: внутреннего и внешнего. На основании закона были разработаны другие документы, в которых нашли свое отражение основы аудиторской деятельности, порядок ее лицензирования, контроля, перечень подлежащих обязательному аудиту субъектов и пр. В это же время Аудиторская палата при Совете Министров Республики Беларусь была преобразована в аудиторскую палату Республики Беларусь на принципах самоуправления и самофинансирования. Сфера аудиторских услуг существенно расширилась благодаря развитию приватизации, притоку иностранных инвестиций, стимулированию предпринимательской, финансово-банковской, торгово-закупочной деятельности и других рыночной системы. В конце рассматриваемого периода начинает возрождаться ранее упраздненный из-за своей неэффективности аппарат

контрольно-ревизионных подразделений министерств и ведомств, сужая активно формирующийся рынок спроса на услуги независимого аудита.

Третий этап развития аудита в Беларуси (1996–2000 гг.) характеризуется усилением административного воздействия на все сферы негосударственного сектора экономики с целью регулирования коммерческой деятельности. Очередная перерегистрация и тотальное лицензирование не способствовали росту спроса на аудит. В январе 2000 г. согласно Декрету Президента Республики Беларусь от 28 июля 1999 г. № 30 функции Аудиторской палаты при Совете Министров Республики Беларусь были возложены на Министерство финансов Республики Беларусь, которое и сегодня осуществляет государственное регулирование в сфере аудиторского контроля. В этот период многие аудиторы, имевшие лицензию Аудиторской палаты, отказались от получения лицензии Министерства финансов из-за невыгодности в сложившихся условиях работать на рынке аудиторских услуг ввиду сокращения емкости рынка вследствие невозможности отнесения аудируемыми организациями затрат по инициативным аудиторским проверкам на издержки производства и обращения. Кроме того, были установлены лимиты отнесения на себестоимость консультационно-информационных услуг.

Начиная с 2000 г. предпринимался ряд мер по повышению требований к аудиторам.

ТЕМА 2. ВИДЫ АУДИТА

Вопросы лекции

1. Классификация аудита
2. *Обязательный аудит, экономические санкции за уклонение от обязательного аудита.*
3. Внутренний аудит как элемент контроля в процессе менеджмента

Аудит представляет собой независимую экспертизу финансовой отчетности компании путем проверки соблюдения порядка ведения бухгалтерского учета, соответствия всех операций законодательству. Целью любой аудиторской проверки является подтверждение достоверности ведения отчетности организации.

1. По отношению к пользователю информации

1. Внешний аудит

Внешний аудит направлен на обеспечение независимой оценки финансовой отчетности компании с целью предоставления достоверной информации заинтересованным сторонам. К таким сторонам могут относиться инвесторы, акционеры, кредиторы, регуляторы, а также общественность.

2. Внутренний аудит

Данный вид аудита ориентирован на оценку внутреннего контроля и управления компании. Пользователями информации в данном случае являются руководство и управленцы компании, которым важно обеспечить эффективность бизнес-процессов и снизить риски.

2. По отношению к требованиям законодательства

1. Обязательный аудит

Он представляет собой вид проверки, проведение которой является неотъемлемой потребностью законодательства или регулирования. Он осуществляется на основе обязательных норм и стандартов, установленных государственными органами или регулирующими организациями.

2. Инициативный аудит

Инициативный аудит осуществляется по решению руководства компании или ее владельца и представляет собой независимый выбор компанией провести аудит с целью улучшения внутренних процессов, выявления слабых мест или демонстрации социальной и экологической ответственности.

3. По отношению к объектам аудита (по направлению)

1. Операционный аудит

Фокусируется на оценке эффективности бизнес-процессов и операций компании. Аудиторы анализируют процессы, производственные операции, управленческие решения и идентифицируют потенциальные области улучшения.

2. Информационный аудит

Оценивает системы управления информацией и технологические решения компании. Аудиторы анализируют безопасность данных, процессы обработки информации и соответствие технологическим стандартам.

3. Аудит соответствия

Направлен на проверку соблюдения компанией нормативов и стандартов. Это может включать в себя соответствие законодательству, отраслевым стандартам, экологическим требованиям и другим нормам.

4. Аудит управления рисками

Оценивает систему и подходы компании к управлению рисками. Аудиторы анализируют оценку рисков, планы мер по их минимизации и реакцию на потенциальные кризисы.

5. Социальный и экологический аудит

Этот вид аудита оценивает социальную и экологическую ответственность компании. Аудиторы анализируют воздействие компании на общество и окружающую среду, а также выполнение социальных обязательств.

6. Аудит качества

Направлен на проверку соответствия продукции или услуг компании установленным стандартам и требованиям. Аудиторы анализируют процессы производства, контроль качества и уровень удовлетворенности клиентов.

7. Финансово-налоговый аудит

Этот вид аудита объединяет финансовый аудит и налоговый аудит с целью оценки точности финансовой отчетности и соответствия налоговому законодательству.

8. Аудит устойчивости

Оценивает устойчивость компании с точки зрения экономических, экологических и социальных аспектов. Аудиторы анализируют управление рисками и возможности для долгосрочной устойчивости.

4. По времени осуществления

1. Первоначальный (вводный) аудит

Первоначальный аудит проводится в начале деятельности компании или при ее структурных изменениях, например, после реорганизации или слияния. Он направлен на оценку внутренних систем учета, контроля и управления, а также на создание базовой точки для последующих аудиторских проверок.

2. Согласованный (промежуточный) аудит

Согласованный аудит проводится в течение определенного периода между первоначальным и оперативным аудитами. Он помогает отслеживать изменения и корректировки, внесенные в системы учета и управления после первоначального аудита, и убедиться, что они соответствуют нормам и стандартам.

3. Оперативный (текущий) аудит

Оперативный аудит проводится регулярно в течение текущей операционной деятельности компании. Его целью является обеспечение непрерывного мониторинга бизнес-процессов, операций, финансовой отчетности и систем контроля. Оперативный аудит помогает выявлять потенциальные риски, ошибки и несоответствия, а также рекомендовать улучшения.

5. По виду оказываемых аудиторских услуг

1. Аудит и иные аудиторские услуги

Аудиторские организации, аудиторы – ИП при осуществлении аудиторской деятельности проводят аудит бухгалтерской и (или) финансовой отчетности и оказывают иные аудиторские услуги, порядок оказания которых устанавливается национальными правилами аудиторской деятельности и международными стандартами аудиторской деятельности.

К иным аудиторским услугам относятся:

1. Проведение аудита финансовой информации в рамках выполнения специальных аудиторских заданий, в том числе услуги, по независимой оценке, деятельности юридических лиц (индивидуальных предпринимателей) при их ликвидации (прекращении деятельности);
2. Проведение обзорной проверки бухгалтерской и (или) финансовой отчетности и иной финансовой информации;
3. Проведение анализа прогнозной финансовой информации;
4. Проведение согласованных процедур в отношении финансовой информации;
5. Выполнение задания по компиляции финансовой информации;
6. Другие аудиторские услуги, определенные международными стандартами аудиторской деятельности, действующими на территории Республики Беларусь.

2. Профессиональные услуги

1. Ведение бухгалтерского, налогового и (или) иного учета, составление бухгалтерской, финансовой и (или) иной отчетности, в том числе в соответствии с МСФО, законодательством других государств, составление налоговых деклараций (расчетов) и иные услуги по налоговому консультированию;

2. Постановка и восстановление бухгалтерского и (или) иного учета;

3. Анализ хозяйственной деятельности организации, оценка предпринимательских рисков, финансовое планирование;
4. Разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
5. Оценка стоимости объектов гражданских прав;
6. Проведение судебных экспертиз на основании специального разрешения (лицензии) на осуществление судебно-экспертной деятельности;
7. Консультационные услуги в областях, связанных с осуществлением аудиторской деятельности и оказанием профессиональных услуг;
8. Автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
9. Разработка методических пособий и рекомендаций по вопросам осуществления аудиторской деятельности и оказания профессиональных услуг;
10. Выполнение научно-исследовательских работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
11. Реализация образовательной программы обучения в организациях, а также образовательной программы обучающих курсов (лекториев, тематических семинаров, практикумов, тренингов и иных видов обучающих курсов) в областях, связанных с осуществлением аудиторской деятельности и оказанием профессиональных услуг.

Аудиторским организациям, аудиторам – индивидуальным предпринимателям запрещается осуществлять иные виды предпринимательской деятельности, кроме осуществления аудиторской деятельности и оказания профессиональных услуг

Каждый из этих видов аудита имеет свои особенности и цели. Первоначальный аудит стремится создать базовую точку для дальнейшего контроля, согласованный аудит помогает оценить промежуточные изменения, а оперативный аудит обеспечивает непрерывную проверку и мониторинг для поддержания высокого уровня надежности и эффективности компании.

Выбор подходящего вида аудита зависит от ряда факторов, включая цели проверки, характер деятельности компании, требования законодательства и внутренние потребности организации.

Обязательный аудит - внешний аудит организации или индивидуального предпринимателя, обязательность проведения которого установлена законодательными актами.

Ежегодно проводится обязательный аудит годовой индивидуальной и консолидированной (в случае ее составления) бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь:

акционерных обществ, обязанных согласно законодательству раскрывать информацию об акционерном обществе в соответствии с законодательством о ценных бумагах;

Национального банка;

банков, банковских групп, банковских холдингов;
 бирж;
 страховых организаций, страховых брокеров;
 резидентов Парка высоких технологий;
 организации, осуществляющей гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц;
 профессиональных участников рынка ценных бумаг;
 акционерных инвестиционных фондов;
 управляющих организаций инвестиционных фондов;
 специальных финансовых организаций;
 иных юридических лиц, у которых объем выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) за предыдущий отчетный год превышает 500 000 базовых величин (на 31 декабря предыдущего отчетного года).

Не проводится обязательный аудит годовой индивидуальной и консолидированной (в случае ее составления) бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь:

юридических лиц с годовой выручкой свыше 500 000 БВ, относящихся к организациям потребительской кооперации;

юридических лиц с годовой выручкой свыше 500 000 БВ и акционерных обществ (обязанных раскрывать информацию об акционерном обществе), осуществляющих производство (производство и переработку) сельскохозяйственной продукции и перешедших на применение единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции в порядке, установленном НК;

крестьянских (фермерских) хозяйств.

Обязательный аудит годовой финансовой отчетности, составляемой в соответствии с МСФО, проводится только аудиторскими организациями.

Обязательный аудит годовой бухгалтерской и (или) финансовой отчетности должен быть проведен не позднее 30 июня года, следующего за отчетным.

Следует иметь в виду, что в связи с проведением обязательного аудита на аудируемое лицо и аудиторскую организацию налагаются обязательства, приведенные в таблице.

Обязательства аудируемого лица при обязательном аудите	Обязательства аудиторской организации при обязательном аудите
Заказчик в лице руководителя аудируемого лица не может определять (ограничивать) тематику проверки	Проверка может быть только комплексной, охватывающей все сферы деятельности аудируемого лица, все разделы и счета бухгалтерского учета, все виды имущества, оценку деятельности всех его филиалов, подразделений и представительств
Получив аудиторское заключение по результатам обязательного аудита, руководство аудируемого лица не может не ознакомиться с его итоговой частью всех желающих	От аудитора требуется однозначность выводов - можно ли и в какой степени полагаться на информацию, содержащуюся в представленной бухгалтерской отчетности
Получив перечень ошибок и нарушений, выявленных аудиторской организацией в	Необходимо применение (соблюдение) всех правил (стандартов) аудита, определяющих действия

ходе проведения обязательного аудита, а также рекомендации по их устранению, руководство аудируемого лица не может ограничиться принятием их к сведению, оно обязано принять меры по их устранению	аудиторов в конкретных ситуациях, возникающих при проведении аудита
--	---

Организации, подпадающие по определенным критериям под обязательный аудит и уклоняющиеся от него, несут ответственность в соответствии с законодательством Республики Беларусь. Непредставление заинтересованным лицам аудиторского заключения по результатам проведенного обязательного аудита с точки зрения ответственности приравнивается к уклонению от проверки.

Уклонение руководителя юрлица от обязательного аудита годовой бухгалтерской и (или) финансовой отчетности влечет ответственность в соответствии с законодательными актами ([п.3](#) ст.19 Закона № 56-3). Штраф до 30 БВ ([ст.12.33](#) КоАП).

Потребность во внутреннем аудите возникает по той причине, что верхнее звено руководства не занимается контролем повседневной деятельности организаций, в связи с чем оно испытывает потребность в информации об этой деятельности, собираемой на более низких уровнях, или в подтверждении достоверности отчетов менеджеров низших уровней.

Внутренний аудит должен рассматриваться как деятельность, сопряженная с предметом управленческого контроля. Вместе с тем он может быть как частью такого процесса контроля, так и комментарием этого процесса.

В Республике Беларусь нет закрепленного в законодательстве однозначного определения внутреннего аудита.

Согласно Национальным правилам аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита» (утв. постановлением Минфина от 07.02.2001 № 9), «под внутренним аудитом понимается организованная в интересах собственников и регламентированная внутренними документами аудируемого лица система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля. Он может быть организован в форме внутренних аудиторов или групп внутренних аудиторов».

Другими словами, **Внутренний аудит** представляет собой систематический и независимый процесс оценки и проверки внутренних аспектов деятельности организации. Основная цель внутреннего аудита - обеспечить объективную оценку и обратную связь относительно различных бизнес-процессов, систем управления, финансовой отчетности и других аспектов, важных для успешной деятельности организации.

Главные задачи внутреннего аудита

- проверка систем внутреннего контроля для определения уровня эффективности работы подразделений;
- разработка целостной системы управления рисками, анализ ее работы, а также создание мероприятий для их снижения;
- контроль за соблюдением принципов корпоративного управления.

Необходимость внутреннего аудита:

1. Управление рисками:

Одной из ключевых целей внутреннего аудита является оценка и управление рисками. Аудиторы анализируют различные аспекты деятельности организации и выявляют потенциальные риски, которые могут повлиять на ее успех. Это может быть финансовый риск, операционный риск, риск, связанный с репутацией и многое другое. Выявление рисков позволяет организации разработать стратегии и меры по их снижению или управлению.

2. Соблюдение законодательства и нормативов:

Помогает организации соблюдать законы и нормативы, которые регулируют ее деятельность. Нарушение законов может привести к юридическим проблемам, штрафам и даже угрозе существования организации. Аудиторы следят за соответствием действий организации требованиям законодательства и помогают внести коррективы в случае нарушений.

3. Повышение эффективности и производительности:

Может выявлять неэффективные процессы и практики в организации. Аудиторы анализируют бизнес-процессы, идентифицируют узкие места и предлагают улучшения. Это может помочь сократить издержки, увеличить производительность и повысить конкурентоспособность организации.

4. Защита активов:

Организации имеют ценные активы, включая финансовые ресурсы, интеллектуальную собственность и даже репутацию. Внутренний аудит помогает предотвратить утрату или повреждение этих активов. Это включает в себя меры по защите от мошенничества, кражи данных и других угроз.

5. Улучшение управления:

Также помогает руководству организации более эффективно управлять ею. Аудиторы предоставляют информацию и рекомендации, которые помогают руководству принимать обоснованные решения и оптимизировать стратегии развития.

6. Доверие заинтересованных сторон:

Инвесторы, банки, клиенты и регуляторы обращают внимание на качество управления и контроль внутри организации. Предоставление отчетов и результатов внутреннего аудита укрепляет доверие со стороны внешних стейкхолдеров.

7. Поддержание репутации:

Успешный внутренний аудит помогает организации поддерживать свою репутацию. Это особенно важно в современном мире, где репутация может сильно влиять на успех бизнеса.

В итоге, он является стратегическим инструментом, который помогает организации минимизировать риски, повысить эффективность и достоверность своей деятельности, а также обеспечить долгосрочное развитие и успех.

Организация собственной службы внутреннего аудита имеет свои преимущества, так как внутренние аудиторы, находясь внутри структуры, хорошо знают специфику деятельности бизнеса, а также функционирующие бизнес-процессы.

В то же время, собственная служба внутреннего аудита, находящаяся в структуре компании имеет один существенный недостаток – сложность обеспечения

независимости и объективности внутренних аудиторов при выполнении своих функций.

Отличительные черты внутреннего и внешнего аудита:

Элемент	Внутренний аудит	Внешний аудит
Объект	Определяется руководством	Определяется договором
Квалификация персонала	Определяется администрацией Независимость ограничена	Определяется законодательством РБ Большая независимость
Отчетность	Перед руководством	Перед третьими лицами
Цель	Определяется руководством в соответствии с планом работы	Определяется законодательством РБ
Оплата	Начисление заработной платы в соответствии с трудовым договором (контрактом) и положением об оплате труда данной организации	Оплата услуг по договору

ТЕМА 3. ПРАВОВЫЕ И ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

1. Нормативное регулирование и организация аудиторской деятельности
2. Организационно-правовая структура аудиторской деятельности в Республике Беларусь: аудитор, аудиторская организация
3. Аудиторская палата Республики Беларусь

В соответствии с действующим законодательством государственное регулирование аудиторской деятельности в республике 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.

В 2026 году аудиторская деятельность в РБ регулируется Законом от 12.07.2013 № 56-З (с изменениями, вступившими в силу с 01.08.2025), который ужесточил требования к аттестации и репутации аудиторов.

Ключевые нормы включают обязательное соблюдение обновленных [национальных правил аудиторской деятельности](#) (в т.ч. по планированию и документированию) и прохождение регулярного повышения квалификации.

Одной из основных новаций стало введение требования о наличии у аудитора безупречной деловой репутации. Как Минфин будет оценивать репутацию аудиторов и претендентов на вхождение в это профессиональное сообщество, отражено в новом постановлении Правительства, вступившем в силу с 5 декабря 2025 года.

В Законе «Об аудиторской деятельности» оговорено, что означает наличие безупречной деловой (профессиональной) репутации. Прежде всего это отсутствие:

- непогашенной или неснятой судимости за совершение тяжких или особо тяжких преступлений, а также ряда преступлений против собственности, порядка

осуществления экономической деятельности, против государства и порядка управления и др. (всего более 50 статей УК);

- фактов привлечения к административной ответственности за совершение правонарушений в области финансов и рынка ценных бумаг, незаконного предпринимательства, а также за разглашение коммерческой тайны. Важная ремарка: эти факты учитываются, пока не истек срок, по окончании которого физлицо считается не подвергавшимся административному взысканию.

Выявление таких обстоятельств в отношении аудитора или претендента на аттестат отнесено к безусловным основаниям для признания этого лица не соответствующим требованиям к деловой репутации.

Кроме того, безусловным основанием для такого вывода станут:

- принятие решения о несоответствии требованию о наличии безупречной репутации специальной комиссией по этике;

- участие в несанкционированных массовых мероприятиях и в любом ином виде деятельности, признаваемой в Беларуси экстремистской.

Также в утвержденном Совмином Положении о деловой (профессиональной) репутации оговорены маркеры, которые могут сигнализировать о подорванной репутации аудитора. Это, например, поступление информации о:

- несоблюдении принципов профессиональной этики;
- жалобах клиентов;
- выпуске аудиторского заключения, впоследствии признанного заведомо ложным;
- воспрепятствовании проведению Аудиторской палатой внешней оценки качества работы и др.

При выявлении указанных в Положении обстоятельств (их полтора десятка) будет созываться комиссия под председательством представителя Минфина, которая и вынесет решение о соответствии или несоответствии репутационным требованиям.

Аттестация и подтверждение квалификации

Если тревожных сигналов не поступило, Минфин будет оценивать деловую репутацию после подачи пакета документов:

- претендентом на статус аудитора — для сдачи квалификационного экзамена;

- действующим аудитором — для подтверждения квалификации.

Документы, к слову, теперь подаются исключительно в электронном виде через личный кабинет аудитора (претендента) на ресурсе auditor.ivcmf.by.

Необходимость оценки репутации проверки повлияла на сроки рассмотрения документов Минфином. О допуске или отказе в допуске претендента к квалификационному экзамену, а также о результатах рассмотрения документов для

подтверждения квалификации аудитора госорган проинформирует в срок до 60 календарных дней со дня получения всего пакета. А при необходимости дополнительной проверки этот срок могут продлить еще на 30 дней.

И самое важное: вывод о несоответствии аудитора требованиям к деловой (профессиональной) репутации, согласно Закону, служит основанием для аннулирования квалификационного аттестата аудитора.

Регулирующий акт: постановление Совмина [от 01.12.2025 № 696](#) «Об аттестации, подтверждении квалификации, деловой (профессиональной) репутации в сфере аудиторской деятельности».

Нормативно-правовая база аудиторской деятельности в РБ

Законодательный уровень:

Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 12.07.2013 № 56-3 (ред. от 01.01.2026) – определяет правовые основы, субъектов, требования, права и обязанности, ответственность, контроль.

Подзаконный уровень:

Постановления Министерства финансов РБ – правила выдачи квалификационных аттестатов, требования к непрерывному образованию (СРЕ), контроль качества.

Профессиональные стандарты:

Национальные правила (стандарты) аудиторской деятельности

Международные стандарты аудита (МСА), введенные в действие на территории РБ – единые требования к проведению аудита, составлению заключения.

Кодекс профессиональной этики:

Кодекс этики аудиторов (принят Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 25.05.2020 № 308) – Этические требования, независимость, конфиденциальность.

Регуляторные акты:

Указы Президента, постановления Совета Министров – Особые требования для аудита социально значимых организаций (банки, страховые компании и т.д.).

Субъекты аудиторской деятельности в Республике Беларусь

1. Аудитор (Аудитор – индивидуальный предприниматель) – это

Физическое лицо, имеющее квалификационный аттестат аудитора и отвечающее следующим критериям:

Наличие аттестата: необходимо сдать квалификационный экзамен и получить сертификат аудитора, выдаваемый Министерством финансов РБ.

Независимость и ограничения: аудитор обязан соблюдать нормы профессиональной этики. Он не вправе проводить аудит, если имеет личные, имущественные или прямые родственные связи с проверяемой организацией.

Формы работы:

○ В штате аудиторской организации на основании трудового договора (составляет основу рынка).

○ В качестве индивидуального предпринимателя (ИП).

Аудиторская организация

Аудиторская организация — это коммерческая организация, которая создается и действует в соответствии с Гражданским кодексом РБ и специальным законом.

Основные требования к ней:

• Форма собственности: может быть создана в форме хозяйственного общества (ООО, ОДО, ЗАО) или унитарного предприятия (ЧУП).

• Штатный состав: для ведения деятельности в штате организации должно быть не менее 3 аудиторов, работающих по основному месту работы.

• Руководитель: руководителем аудиторской организации может быть только аттестованный аудитор.

• Реестр: организация в обязательном порядке должна быть включена в Реестр аудиторов и аудиторских организаций, который ведет Министерство финансов РБ.

3. Основные права и обязанности субъектов

• Права: запрашивать документацию у аудируемого лица, получать разъяснения от должностных лиц, привлекать сторонних экспертов на договорной основе.

• Обязанности: соблюдать законодательство, обеспечивать конфиденциальность полученной информации (аудиторская тайна), проводить качественный аудит на основе Международных стандартов аудита (МСА).

4. Органы контроля и регулирования

Государственное регулирование осуществляет Министерство финансов РБ. При этом профессиональное регулирование возложено на **Аудиторскую палату** — некоммерческую организацию, объединяющую всех аудиторов и аудиторские организации страны. Она разрабатывает правила профессиональной деятельности, проводит внешнюю оценку качества работы своих членов и защищает их интересы.

Является единым органом самоуправления аудиторских организаций и аудиторов - индивидуальных предпринимателей.

Учредителями Аудиторской палаты могут являться аудиторские организации и (или) аудиторы - индивидуальные предприниматели.

Аудиторская палата - юридическое лицо, являющееся некоммерческой организацией, основанной на обязательном членстве аудиторских организаций, аудиторов - индивидуальных предпринимателей. Членами Аудиторской палаты также могут являться аудиторы, физические лица, не участвующие в осуществлении аудиторской деятельности, и юридические лица, не осуществляющие аудиторскую деятельность.

Первым официальным документом в сфере регулирования рынка аудиторских услуг в РБ стало *постановление Совмина от 30.09.1991 № 367* «О контрольно-ревизионной службе», которым в т.ч. поручалось Минфину, Госэкономплану, Минюсту организовать работу по созданию Аудиторской палаты РБ (далее – Палата),

а также было утверждено Временное положение об аудиторской деятельности в РБ (далее – Временное положение).

Пунктом 9 Временного положения определялось, что аудит имеют право осуществлять лица, аттестованные Палатой после сдачи ими экзаменов и получения квалификационного удостоверения (лицензии). Палата при Совмине, образованная в соответствии с его постановлением от 17.08.1992 № 506, являлась органом государственного управления с численностью работников центрального аппарата в количестве 23 единицы, регулирующим аудиторскую деятельность в республике. Этот орган уполномочивался на лицензирование аудита.

На организационно-технические аспекты, связанные с лицензированием, потребовалось время. Фактически Палата начала выдавать лицензии *только с февраля 1993 г.* За указанный год их получили 39 аудиторские организации.

Так, ст. 12 Закона от 30.05.1991 № 826-ХІІ «Об экономической несостоятельности и банкротстве» регламентировалось, что при подготовке дела об экономической несостоятельности к слушанию суд назначает экспертизу финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования. Экспертизу могут осуществлять аудиторы или организации, имеющие лицензии Палаты.

Наиболее значимым недостатком в работе Палаты, по мнению auditors, было то, что ее сотрудники были практически недоступны из-за своего статуса и местонахождения, а немногочисленные аудиторы – разрознены. Кроме того, стала ощутимой проблема правового вакуума по аудиторской деятельности. Именно по этой причине активизировалась разработка закона об аудиторской деятельности. Было созвано и проведено два республиканских съезда auditors.

Самым сложным и долго обсуждаемым вопросом со стороны депутатов стал статус Палаты: с одной стороны, аудиторы хотели независимый орган, сформированный по профессиональному признаку, а с другой – было опасение, что без бюджетных вливаний не хватит финансовых ресурсов на его содержание.

В результате ст. 7 Закона от 08.11.1994 № 3373-ХІІ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 3373-ХІІ) предусматривалось, что организации или аудиторы в целях координации своей деятельности, а также представления и защиты имущественных интересов могут создавать объединения организаций или auditors в порядке, установленном законодательством.

Еще до принятия Закона № 3373-ХІІ постановлением Совмина от 14.03.1994 № 145 принимается решение упразднить прежнюю Палату при Совмине, имея в виду создание в РБ такой Палаты, которая бы работала на принципах самоуправления и самофинансирования.

Постановлением Совмина от 16.06.1994 № 454:

1) на Аудиторскую палату (далее – АП) возлагались функции госрегулирования аудиторской деятельности и контроля за ней;

2) утверждено Положение о порядке государственного регулирования аудиторской деятельности и контроля за ней в Республике Беларусь (далее – Положение), в соответствии с которым АП:

- выдавала аудиторам и организациям лицензий на занятие аудиторской деятельностью, а денежные средства, полученные за выдачу аудиторам и организациям лицензий и их перерегистрацию в размере 50% оставались в ее распоряжении, а 50% – перечислялись в доход республиканского бюджета;

- осуществляла контроль за соблюдением аудиторскими и организациями порядка осуществления аудиторской деятельности;

- устанавливалась плата за выдачу лицензий;

- определяла квалификационные требования к лицам, претендующим на аттестацию на право занятия аудиторской деятельностью;

- регламентировала ответственность за невыполнение требований Положения.

С марта 1996 г. и до июня 1997 г. АП совместно с Белорусской ассоциацией бухгалтеров выпускается ряд комплектов нормативных документов по налогообложению и бухучету, в который включаются законодательные и иные акты последних лет. Если учесть, что интернета еще не было, а информационно-аналитические и справочные системы появились гораздо позже, то наличие таких комплектов позволяло аудиторам оперативно ориентироваться в быстро изменяющемся правовом поле.

В 1996 г. АП начала разрабатывать стандарты по аудиту. Всего было предусмотрено разработать и утвердить около 30 таких документов. В 1996 г. утвержден первый из них – «Порядок составления аудиторского заключения», разработаны и рассмотрены на заседании республиканского Совета аудиторских организаций еще два: «Кодекс этики аудиторских организаций» и «Договор и условия проведения аудиторской проверки». Проекты стандартов, разработанные АП, передавались на экспертизу в международные организации (Британский институт дипломированных бухгалтеров) на их соответствие международным нормам и принципам.

АП была той структурой, в которую можно было обратиться за разъяснениями как по «телефону», так и лично. Она поддерживала тесные связи со СМИ («Национальной экономической газетой», журналами «Главный бухгалтер», «Финансы. Учет. Аудит», «Бухгалтерский учет и анализ» и др.), информируя не только аудиторов, но и заказчиков их услуг о выявляемых нарушениях.

Просуществовав 7 лет, АП самоликвидировалась, передав свои функции Минфину в связи с принятием Декрета Президента от 28.07.1999 № 30 «О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования аудиторской деятельности и контролю за ее осуществлением в Республике Беларусь».

Первым общественным объединением по профессиональному признаку в Беларуси в 2001 г. стала *ОО «Ассоциация сертифицированных бухгалтеров и*

аудиторов» (далее – АСБА), которая являлась членом Евразийского совета сертифицированных бухгалтеров и аудиторов.

АСБА возглавил заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства УО «Белорусский государственный экономический университет», доктор экономических наук, профессор Д. Панков. Ассоциация сыграла важную роль в области сертификации специалистов по программам САР/СРА, однако так и не смогла объединить аудиторское сообщество для решения проблем в области функционирования рынка аудиторских услуг.

Ассоциация профессиональных аудиторов (АПА) зарегистрирована 30.09.2009, и в нее вошли 21 ИП – аудиторов. Согласно уставу Ассоциации предметом ее деятельности является консолидация усилий аудиторов и аудиторских компаний для защиты общих интересов и оказание всесторонней помощи для решения стоящих перед ними задач.

Почти одновременно (14.01.2010) была зарегистрирована Ассоциация аудиторских организаций (ААО), в состав которой входили 27 организаций.

Союз Сертифицированных Аудиторов и Бухгалтеров (АСБА) зарегистрирован в ЕГР 12.09.2016. Он является некоммерческой организацией, объединяющей коммерческие и некоммерческие организации, осуществляющие свою деятельность в сфере аудита и бухгалтерского учета, а также осуществляющие профессиональную и (или) образовательную деятельность в сфере экономики. Членами АСБА являются ООО «Бейкер Тилли Бел», ООО «Грант Торнтон», Общественное объединение сертифицированных бухгалтеров и аудиторов и ООО «РСМ Бел Аудит».

Таким образом, в настоящее время в Беларуси действует ряд общественных объединений аудиторов, каждое из которых стремится поднять статус представителей этой профессии. Вместе с тем большая часть аудиторов и аудиторских организаций, в т.ч. «большая четверка», не входят ни в одно из аудиторских объединений в РБ.

Статьей 8 Закон № 56-З, предусматривается учреждение Аудиторской палаты как единого органа самоуправления организаций и аудиторов – ИП. Ее учредителями являются организации и (или) аудиторы – ИП, а членами также аудиторы – физические и юридические лица, не осуществляющие аудиторскую деятельность.

ТЕМА 4. КОДЕКС ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ АУДИТОРОВ: СОДЕРЖАНИЕ НОРМ, ПОРЯДОК РАЗРАБОТКИ И ПРИМЕНЕНИЯ

Вопросы лекции:

1. Основные принципы и подходы
2. Фундаментальные принципы

3. Концептуальная основа

Кодекс аудиторской этики — это документ, который устанавливает принципы поведения и требования к профессиональной деятельности аудиторов.

С 1 июля 2020 г. на территории Республики Беларусь введены в действие в качестве технических нормативных правовых актов международные стандарты аудиторской деятельности и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (далее - Кодекс этики), принимаемые Международной федерацией бухгалтеров (МФБ). Данные документы введены в целях реализации норм Закона об аудиторской деятельности, Указа N 429 и постановления N 308. В данной статье пойдет речь о Кодексе этики, который обязаны соблюдать все аудиторские организации, аудиторы - ИП и аудиторы.

Отличительной чертой бухгалтерской профессии является принятие бухгалтером на себя обязанности действовать в общественных интересах. Следовательно, обязанность профессионального бухгалтера заключается не только в удовлетворении потребностей заказчика или работодателя (п. 100.1 Кодекса этики).

Общественными интересами считается коллективное благополучие сообщества людей и организаций, которые обслуживают профессиональные бухгалтеры, включая клиентов, кредиторов, государственные органы, работников, инвесторов, деловые, финансовые круги и др., которые полагаются на работу профессиональных бухгалтеров.

Основная причина, по которой **бухгалтерам следует иметь этический кодекс**, заключается в том, что **люди полагаются на них и их опыт**.

Бухгалтеры решают целый ряд вопросов от имени клиентов. Они часто имеют доступ к конфиденциальной информации. Аудиторы выражают независимую точку зрения. Поэтому очень важно, чтобы бухгалтеры и особенно аудиторы были независимыми.

Кодекс этики устанавливает этические требования, предъявляемые к профессиональным бухгалтерам (ч. 3 к предисловию Кодекса этики).

Кодекс этики состоит из трех частей:

- часть А "Общее применение кодекса" - распространяется на всех профессиональных бухгалтеров;
- часть В "Публично практикующие профессиональные бухгалтеры" - применима к аудиторам;
- часть С "Профессиональные бухгалтеры в организациях" - применима к профессиональным бухгалтерам в бизнесе. Эта часть относится к бухгалтерам, которые не являются аудиторами. Это бухгалтеры, которые непосредственно готовят финансовую отчетность.

Кодекс этики устанавливает фундаментальные принципы профессиональной этики для профессиональных бухгалтеров и описывает концептуальную основу, необходимую (п. 100.2 Кодекса этики):

- для обнаружения угроз соблюдению фундаментальных принципов;
- оценки значимости обнаруженных угроз;

- принятия мер предосторожности для устранения угроз или снижения их до приемлемого уровня.

Когда профессиональный бухгалтер определяет, что соответствующие меры предосторожности недоступны или не могут быть применены для устранения угроз или снижения их до приемлемого уровня, он должен устранить обстоятельства или отношения, создающие угрозы, либо отклонить или прекратить аудиторское задание.

Профессиональные бухгалтеры (аудиторы) должны соблюдать следующие фундаментальные принципы (п. 100.5 Кодекса этики):

честность (добросовестность) - быть прямым и честным во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях;

объективность - не допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов или чрезмерное влияние других лиц преобладали над профессиональными или деловыми суждениями;

профессиональная компетентность и должная тщательность - поддерживать профессиональные знания и навыки на уровне, необходимом для предоставления заказчику или работодателю компетентных профессиональных услуг, учитывая текущие тенденции в профессиональной практике, законодательстве и методах работы, и действовать тщательно в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами;

конфиденциальность - соблюдать конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных и деловых взаимоотношений, и не раскрывать такую информацию третьим сторонам без четкого и конкретного разрешения, при условии, что у бухгалтера не возникает юридического или профессионального права или обязанности раскрыть эту информацию. Бухгалтер также не должен использовать информацию для собственной выгоды или выгоды третьих сторон;

профессиональное поведение - соблюдать соответствующее законодательство и нормативно-правовое регулирование и избегать любых действий, дискредитирующих профессию.

Наниматели, покупатели, поставщики или кредиторы могут попросить аудитора или бухгалтера нарушить фундаментальные принципы.

Профессиональный бухгалтер всегда должен применять концептуальную основу, которая требует оценки значимости угрозы и применения соответствующих мер защиты. Бухгалтеры не должны:

- позволить давлению со стороны других привести к нарушению основных принципов;

- оказывать давление на других, что может привести к нарушению основных принципов.

Примеры давления:

- просят исказить финансовые отчеты;

- просят лгать аудитору;

- просят подписать акт на выполненные работы, которые еще не завершены или не проверены должным образом;

- просят ненадлежащим образом сократить объем выполненной работы.

Соответствующие меры предосторожности включают:

- обсуждение вопроса с человеком, оказывающим давление, чтобы попытаться решить проблему;
- обсуждение вопроса с руководителем, если руководитель не является лицом, оказывающим давление;
- обращение за советом к другому сотруднику (например, из отдела кадров);
- использование формального процесса разрешения споров организации или политики информирования о нарушениях;
- обращение за советом к другому профессиональному консультанту;
- получение юридической консультации.

Кодекс этики устанавливает концептуальную основу, в соответствии с которой профессиональному бухгалтеру необходимо определить, оценить и устранить угрозы соблюдению фундаментальных принципов. В нем содержатся некоторые правила, но в целом это гибкое руководство. Его можно рассматривать как основу, а не набор правил.

Концептуальная основа

Позволяет не только определить, но и устранить угрозы соблюдению принципов, озвученных выше. Обратите внимание, что этические рамки лучше системы с правилами:

1. Делается акцент на активное рассмотрение каждой ситуации, в котором нет места формализму, стремлению просто подогнать, чтобы не попасть под запрещенные действия и т.д.
2. Нормы многие элементарно обходят, а здесь подобное отношение не уместно.
3. Учитываются различия каждого положения дел.
4. Кодекс способен оперативно подстраиваться под изменяющуюся среду, в которой приходится решать задачи.
5. Допускает и запреты, если меры предосторожности не представляются возможными.

Этика - непростой вопрос, но критически важный для бизнес-среды, где несоблюдение этических норм может иметь разрушительные последствия для организаций, инвесторов, сотрудников, поставщиков и, конечно, клиентов.

Кодекс этики является сводом этических рекомендаций, определяет ряд принципов, которые должны соблюдать профессиональные бухгалтеры и аудиторы для достижения общих целей.

Внедрение Кодекса в Беларуси можно считать однозначным шагом вперед, ведь положения рассмотренного сегодня акта делают работников, оперирующих цифрами, особой категорией людей. Это что-то вроде врачей с их профессиональной клятвой Гиппократов. Отныне бухгалтер Республики Беларусь – не человек с дипломом, а тот, кто осознанно выбрал ремесло и готов ему служить.

ТЕМА 5. ОБЩИЕ ПОНЯТИЯ О ФОРМАХ И МЕТОДАХ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Вопросы лекции

1. Общие методы аудита
2. Аудиторские тесты средств контроля и тесты, по существу
3. Аналитические процедуры аудита

Методы аудита представлены комплексом способов, правил и стандартов, которые позволяют изучить данные о реальном состоянии предприятия, определить имеющиеся нарушения в финансовой отчётности и составить заключение, которое поможет руководству принять то или иное решение.

Название метода аудита	Его описание
Сплошной	Предусматривает детальное изучение первичной бухгалтерии, отчётности, регистров синтетического и аналитического учёта, их сопоставление, анализ на соответствие.
Выборочный	Предусматривает изучение определённого «участка» документации, выбранного согласно стандартам аудиторской деятельности.
Документальный	Предусматривает изучение бухгалтерской документации или налоговой отчётности, доступен без выезда на объект.
Фактический	Направлен на проведение анализа доказательств, которые были получены в процессе аудиторской проверки.
Комбинированный	Направлен на анализ направлений деятельности с высокими рисками. Задействованы элементы сплошной и выборочной методик.

Методология проведения аудита, сборе аудиторских доказательств для формирования выводов основана на стандартах аудиторской деятельности.

Основными методами получения аудиторских доказательств являются:

- Инспектирование - проверка записей, документов или материальных активов, в ходе которой аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки;

- Наблюдение - отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита);

- Внешнее подтверждение - ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов);

- Пересчет - проверка математической точности расчетов в документах или записях;

- Повторное проведение контрольных процедур - независимое проведение аудитором процедур или применение контрольных действий, которые изначально проводились в рамках системы внутреннего контроля организации;

- Аналитические процедуры - оценка финансовой информации путем анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными, изучение выявленных колебаний или взаимосвязей, которые не соответствуют значимой информации или существенно отличаются от ожидаемых значений;

- Запрос - обращение за информацией к осведомленным лицам в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть, как официальным, письменно адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

Аудиторские тесты средств контроля и тесты, по существу, можно считать эффективным для целей аудита, если по результатам их выполнения получены надлежащие аудиторские доказательства.

Отбор элементов для тестирования должен производиться с учетом уместности и надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.

Аудитор может использовать при отборе элементов для тестирования следующие методы:

- а) отбор всех элементов (сплошная проверка);
- б) отбор специфических (определенных) элементов;
- в) построение аудиторской выборки.

Выбор одного метода или сочетания нескольких методов отбора элементов для тестирования зависит:

- от конкретных обстоятельств (рисков существенного искажения в отношении предпосылки составления проверяемой бухгалтерской отчетности, др.);
- практической реализуемости метода;
- эффективности метода.

Сплошная проверка проводится в отношении группы однотипных хозяйственных операций или оборотов по счету бухгалтерского учета (или страты внутри совокупности). Сплошная проверка, как правило, применяется при выполнении детальных тестов, когда:

- а) совокупность состоит из небольшого числа элементов с большой стоимостью;
- б) имеет место существенный риск, а другие методы отбора элементов для тестирования не обеспечивают получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств;
- в) имеет место повторяющийся характер вычислений либо иных автоматически выполняемых информационной системой процессов, что делает сплошную проверку эффективной с точки зрения затрат.

Сплошная проверка, как правило, не применяется при тестировании средств контроля. При принятии решения об отборе из совокупности специфических (определенных) элементов аудитор должен исходить из знания деятельности аудируемого лица, оцененных рисков существенного искажения, характеристики тестируемой совокупности.

Отбор специфических (определенных) элементов на основании профессионального суждения аудитора влечет риск, не связанный с использованием выборочного метода.

Отбираемыми специфическими (определенными) элементами могут быть:

а) элементы с высокой стоимостью или так называемые ключевые элементы выборки (например, элементы, которые являются подозрительными, необычными, в особой мере подверженными риску или которые ранее были связаны с ошибками);

б) элементы, превышающие определенную стоимостную величину, что позволит подвергнуть проверке большую часть общей суммы оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных хозяйственных операций;

в) элементы для получения определенной информации (например, информации об особенностях деятельности аудируемого лица, характере хозяйственных операций).

При использовании метода отбора специфических (определенных) элементов аудитор должен иметь в виду, что отбор специфических (определенных) элементов в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных хозяйственных операций не является аудиторской выборкой.

Выводы по результатам процедур, применяемых к отобраным таким методом элементам, не могут быть распространены на всю совокупность; соответственно, проверка специфических (определенных) элементов не предоставляет аудиторских доказательств в отношении оставшейся части совокупности.

Построение аудиторской выборки осуществляется для того, чтобы получить выводы в отношении всей совокупности на основании тестирования отобранных элементов этой совокупности.

Помимо указанных приемов аудитор может привлекать внешние по отношению к проверке методические положения, заимствованные из других наук:

– математической теории (формальные выборки, регрессионный и кластерный анализ);

– экономической теории (ценность денег во времени, теория оценки капитала);

– теории бухгалтерского учета и финансов (теория процентов, финансовый анализ и прогнозирование банкротств);

– теории информации и коммуникации (способность аудитора вступать в контакт с третьими лицами, составление заключения);

– информационных технологий (экспертные системы, компьютерные системы, технология баз данных);

– управления (планирование и контроль, организационные теории и теории мотивации);

– права и налогообложения.

В настоящее время аналитические процедуры все чаще применяются в аудите. В соответствии с международными стандартами их применение является обязательным при проведении аудита, цель которого – заключение о достоверности финансовой информации компании.

Аналитические процедуры помогают аудитору понять хозяйственную деятельность проверяемого предприятия, понять происходящие изменения в его деятельности и дают возможность выявить сферы в его деятельности, в которых в дальнейшем необходимо будет провести более глубокие аудиторские процедуры.

Аналитические процедуры включают в себя сравнение финансовой информации (данных финансовой отчетности):

- с предыдущими периодами;
- прогнозными данными;
- данными отчетности предприятий, относящихся к такой же отрасли хозяйственной деятельности.

Проведением аналитических процедур аудиторская организация должна выявить области, значимые для аудита. Сложность, объем и сроки проведения аналитических процедур зависят от объема и сложности данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Для составления мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия аудитору нужны основания — аудиторские доказательства. Совокупность надежных аудиторских доказательств, позволяющих сделать определенные выводы с приемлемым аудиторским риском, является основанием написания аудиторского заключения.

Аналитические процедуры играют значительную роль в теории и практике аудита. В результате их применения повышается качество проверок благодаря акцентированию внимания на потенциально «опасных» зонах и минимизации на этой основе риска необнаружения, также снижаются затраты на проведение аудита, поскольку объем проверок сокращается.

Аналитические процедуры представляют собой оценку взаимозависимостей, существующих и выявляемых в ходе аудита как для финансовой, так и для нефинансовой информации, включают в себя исследование выявленных отклонений и соотношений, которые отклоняются от прогнозных значений.

Основная цель таких процедур — выявление необычных или неправильно отраженных в бухгалтерском учете фактов и результатов хозяйственной деятельности, выявление причин таких ошибок и искажений, определение областей потенциального риска, требующих особого внимания аудитора.

Аналитические процедуры могут применяться на всех этапах аудиторской проверки:

- на этапе планирования для оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности и определения характера, времени и объема процедур;
- на этапе проведения проверки для получения аудиторских доказательств в подтверждение конкретных предпосылок составления отчетности;

– на завершающей стадии для оценки достоверности финансовой отчетности.

ТЕМА 6. ПОДГОТОВКА И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Вопросы лекции

1. Планирование аудита
2. Договор на проведение аудита
3. Понятие существенности и риска в аудите, их взаимосвязь

- 1 -

Термин “**Планирование**” означает разработку общей стратегии и детального подхода, обусловленных сроками проведения аудита и объемами аудиторских процедур.

Планирование аудита должно определить наиболее важные направления аудита и способствовать более эффективному распределению обязанностей среди аудиторов, проводящих аудиторскую проверку.

Планирование является начальным этапом проведения аудита и состоит из **разработки общего плана аудита** с указанием ожидаемого объема работ и сроков проведения аудита, а также **аудиторской программы**, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудитором объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта, их исполнителей.

Планируемый объем работы зависит от размеров и характера (вида) деятельности организации, сложности аудита, результатов предшествующих проверок финансово-хозяйственной деятельности данного объекта.

В аудиторской практике выделяется ряд этапов в процессе планирования:

1. **Предварительное планирование** (получение базовой информации о клиенте, включая сведения о специфике его деятельности; оценка внутренней и внешней среды деятельности клиента; ознакомление с системой бухгалтерского учета и внутреннего контроля и выявление объектов проверки, требующих особого внимания; результаты предыдущих аудиторских проверок);

Необходимо получить сведения о:

организационной структуре субъекта;

наличии обособленных подразделений;

видах производственной деятельности и номенклатуре выпускаемой продукции;

структуре капитала;

учетной политике;

уровне рентабельности;

порядке распределения прибыли;

принципах организации системы оплаты труда персонала;

технологических особенностях производства продукции;

основных покупателей (заказчиках) и поставщиках;

оценка внутренней и внешней среды деятельности клиента;

ознакомление с системой бухгалтерского учета и внутреннего контроля и выявление объектов проверки, требующих особого внимания;
результаты предыдущих аудиторских проверок.

Результаты планирования оформляются документально в виде общей стратегии и плана аудита, формы которых разрабатываются аудиторской организацией самостоятельно и должны быть установлены ее внутренними правилами аудиторской деятельности.

Содержание данных документов зависит от подходов аудиторской организации к планированию и проведению аудита с учетом обстоятельств конкретного аудиторского задания.

До заключения договора оказания аудиторских услуг аудиторской организации следует:

- рассмотреть вопрос о возможности выполнения аудиторского задания, в частности, убедиться в независимости по отношению к аудируемому лицу и (или) заказчику аудита;

- обсудить с заказчиком объект и цель аудита, а также этапы его проведения;

- получить с согласия аудируемого лица информацию, которая необходима для понимания его хозяйственной деятельности и оказывает влияние на данные его бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- оценить возможность проведения аудита у аудируемого лица и по результатам такой оценки принять решение о его осуществлении либо обоснованно отказаться

Понимание деятельности аудируемого лица, включая систему внутреннего контроля, представляет аудиторской организации основу для планирования аудита, выражения профессионального суждения об оценках риска существенного искажения, а также определения дальнейших аудиторских процедур в соответствии с оцененным риском.

Таким образом, ходе предварительного планирования аудиторская организация оценивает возможность проведения аудита у потенциального заказчика, определяет существенные условия договора оказания аудиторских услуг, в частности, производит предварительную оценку возможного объема (продолжительности и стоимости) предстоящих работ, а также подготовку информационной базы для последующих этапов планирования.

Следует отметить, что в современной практике аудита предварительному этапу уделяется большое внимание. На стадии изучения деятельности субъекта аудиторская организация выявляет значимые для аудита области и оценивает эффективность организации и функционирования системы внутреннего контроля.

2. Подготовка и составление общего плана аудита. После заключения договора оказания аудиторских услуг на основе результатов предварительного планирования разрабатывается общая стратегия аудита, определяющая его объем, сроки проведения и направления работы.

В общей стратегии аудита обязательно нужно отразить следующие положения:

– установление характеристик аудиторского задания, влияющих на его объем (вид аудита, структура аудируемого лица, требования законодательства к осуществляемым данным лицом видам деятельности и т.д.);

– определение итоговых и промежуточных документов по результатам аудита и сроков их предоставления;

– установление предварительного уровня существенности;

– отражение выявленных на этапе предварительного планирования вопросов, наиболее подверженных риску существенных искажений;

– предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица.

При этом аудиторская организация, разрабатывая общую стратегию аудита, должна изучить следующие аспекты:

– характер средств контроля аудируемого лица;

– наличие службы внутреннего аудита и возможности использования ее работы;

– накопленный опыт работы с данным аудируемым лицом и наличие специалистов, обладающих таким опытом;

– необходимость использования результатов работы других аудиторских организаций в случае проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, включающей показатели обособленных структурных подразделений;

– возможность использования аудиторских доказательств, полученных в ходе предыдущего аудита;

– влияние информационных систем, связанных с процессом подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, на возможность осуществления аудиторских процедур, в том числе на доступность баз данных;

– соотнесение планируемого объема и сроков аудита со сроками подготовки промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– возможность общения с работниками аудируемого лица и доступность информации о его деятельности.

Для реализации определенных направлений общей стратегии аудита на практике аудиторская организация разрабатывает и документально оформляет план аудита.

В ходе основного этапа планирования аудиторская организация:

– определяет уровень существенности и оценивает аудиторские риски для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом;

– сегментирует бухгалтерскую информацию и формирует задачи проверки каждого сегмента;

– выбирает характер, временные рамки и объемы аудиторских процедур. При разработке плана аудита для выявления существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация устанавливает приемлемый уровень существенности в соответствии с утвержденной во внутренних правилах методикой.

В ходе разработки плана аудита аудиторская организация обязана принимать во внимание полученные на начальном этапе аудита оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности.

Для координации действий аудиторской организации вопросы планирования могут обсуждаться с руководством аудируемого лица и (или) заказчиком аудита. Вместе с тем аудиторская организация не должна раскрывать аудируемому лицу детальное содержание плана аудита, так как в результате обсуждения характера и сроков выполнения аудиторских процедур есть вероятность того, что эффективность аудита снизится из-за чрезмерной предсказуемости выполнения таких процедур.

Как правило, обсуждения требуют вопросы общей стратегии аудита и сроков его проведения

3. **Подготовка и составление программы аудита.** Программа аудита составляет в развитие общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита и предполагаемый перечень рабочей документации аудитора.

Аудиторская организация (аудитор) должны разработать и документально оформить программу аудита. В ходе проведения аудита программа может пересматриваться. Причины и результаты изменений программы следует документировать. Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочей документации аудитора, являются фактическим материалом для составления аналитической части аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности субъекта предпринимательской деятельности (заключительной части аудиторского заключения).

Заключение аудиторского договора является важным шагом для организаций, независимо от их размера или сферы деятельности. Аудиторские услуги позволяют оценить финансовое состояние организации, выявить потенциальные риски и ошибки, а также улучшить управление финансами. Договор на оказание аудиторских услуг является юридическим документом, который определяет обязательства сторон и устанавливает правила проведения аудита.

Договор на оказание аудиторских услуг заключается между двумя основными сторонами:

Аудиторская компания (аудитор): Это юридическое лицо, специализирующееся на предоставлении аудиторских услуг. Аудиторская компания должна иметь необходимые лицензии и квалификацию для проведения аудита.

Заказчик (клиент): Это организация или физическое лицо, которое заказывает аудиторские услуги. Заказчик может быть юридическим лицом, таким как компания, или физическим лицом, если аудит проводится для частного лица.

Предметом договора на оказание аудиторских услуг является определение конкретных услуг, которые будут предоставлены аудиторской компанией. Он включает в себя:

1. Аудиторские процедуры

В договоре должны быть описаны виды аудиторских процедур, которые будут проведены. Аудит может быть финансовый, операционный, налоговый и др.

2. Аудиторский период

Договор должен указывать на период, за который будет проведен аудит. Это может быть финансовый год, квартал или другой период, определенный заказчиком

3. Цель аудита

Договор также должен определять цель аудита. Например, аудит может проводиться для целей финансовой отчетности, проверки соблюдения законодательства или оценки эффективности внутренних контрольных процедур.

Сам договор является важным документом, подтверждающим факт соглашения между заказчиком и аудиторской компанией. Он содержит основные условия проведения аудита и права и обязанности сторон.

Отказ от заключения договора на оказание аудиторских услуг должен выполняться в соответствии с условиями договора и законодательством. Процедура может включать в себя следующие шаги

1. Уведомление в письменной форме:

Отказ должен быть оформлен в письменной форме. Заказчик или аудиторская компания должны отправить уведомление другой стороне, в котором четко объявляют о своем намерении отказаться от договора.

2. Соблюдение сроков:

Уведомление о отказе должно быть представлено с соблюдением сроков, установленных в договоре. Если в договоре не указаны сроки, то отказ должен быть представлен с разумным уведомительным сроком.

3. Урегулирование финансовых обязательств:

Если отказ происходит в середине выполнения аудита, стороны должны урегулировать финансовые обязательства в соответствии с условиями договора. Это может включать в себя оплату выполненных работ и возмещение расходов.

4. Соблюдение конфиденциальности:

Обе стороны должны соблюдать конфиденциальность информации, которая была раскрыта в ходе аудиторской деятельности, даже после отказа от договора.

Категория «существенность» является определяющей в аудите, так как именно с ее помощью аудиторские организации, аудиторы – индивидуальные предприниматели (далее – аудиторская организация) устанавливают допустимую величину искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, что влияет на аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На сегодня не существует единого критерия, в соответствии с которым руководители, бухгалтеры, аудиторы, аналитики, менеджеры и другие пользователи финансовой информации могли бы определить четкие границы ее существенности, необходимой для принятия решений.

Аудиторы в процессе проведения аудита оценивают существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском и, следуя стандартам аудита, не стремятся выявить все возможные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности и полностью

элиминировать риск, а лишь ставят цель обнаружить существенные искажения и снизить риск до приемлемого уровня.

Исторически сложившаяся рискоориентированная методика проведения аудита является неизбежным следствием несплошной проверки – единственно возможной в условиях большого числа хозяйственных операций.

Для реализации этой задачи в методологии аудита разработана концепция существенности. Ее применение в аудите позволяет определить логическую последовательность и взаимосвязь этапов аудита, объема и содержания аудиторских процедур, оценки результатов полученных аудиторских доказательств и аудиторского мнения.

Актуальность и значимость категории «существенность» в аудите объясняются несколькими причинами. Концепция существенности позволяет:

1) не принимать во внимание незначительные события, малозначимые данные, но при этом показывать всю существенную для пользователей информацию с целью сконцентрировать их внимание на наиболее важных показателях, характеризующих финансовое состояние организации;

2) определять влияние стоимости отдельных объектов бухгалтерского учета на валюту и структуру баланса, финансовые результаты. Следовательно, в ходе аудиторских процедур исследуются хозяйственные операции, которые оказывают значительное влияние на величину активов, собственного капитала и финансовых результатов;

3) подтверждать не абсолютную точность данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, а ее достоверность во всех существенных аспектах. Что влияет на существенность

Уровень существенности определяется величиной максимально допустимой величины искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, наличие которой не влияет на решения пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, принимаемые на основании этой отчетности. При определении уровня существенности учитывают, как правило, два показателя: абсолютную и относительную величину искажения.

Абсолютная величина представляет собой размер допустимого искажения в установленной сумме, которая, по мнению аудиторской организации, может считаться существенной независимо от других обстоятельств.

Относительная величина выражается в процентном отношении к соответствующим базовым показателям (прибыли, выручке, валюте баланса, собственному капиталу и т.д.), имеющим особую важность для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности при принятии решений.

Аудиторская организация рассматривает существенность на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета, отдельных операций или групп операций, а также в отношении порядка раскрытия информации о хозяйственных операциях.

В связи с этим в международной и отечественной аудиторской практике, как правило, используются три категории базовых показателей:

счета бухгалтерского учета, статьи баланса и показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности. Определив систему базовых показателей, аудиторская организация в дальнейшем устанавливает границы (диапазон) уровня существенности, что в среднем составляет от 1 до 10% от значения базового показателя.

ТЕМА 7. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

- 1. Понятие аудиторских доказательств**
- 2. Рабочая документация аудитора**
- 3. Аудиторское заключение по результатам аудита**
- 4. Отчет по результатам аудита**

Для составления объективного обоснованного аудиторского заключения необходимы аудиторские доказательства.

Аудиторские доказательства — это информация, полученная аудитором при проведении аудита и используемая 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.

Источники получения аудиторских доказательств бывают *внутренние* и *внешние*.

Формы получения доказательств бывают визуальные, документальные, устные.

Задачей аудитора является оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств.

Достаточность - количественная мера аудиторских доказательств.

Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств и 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.

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.

Аудиторская процедура - определенный порядок и последовательность действий аудитора, направленные на получение аудиторских доказательств.

В зависимости от цели применения аудиторские процедуры делят на три группы:

1) *процедуры оценки рисков*, которые выполняются для получения понимания деятельности аудируемого лица и его среды, включая систему внутреннего контроля, а также с целью оценки рисков существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки;

2) *тестирование средств контроля*, которые выполняются 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* – которые 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.

Рабочая документация ведется на бумажных и (или) электронных носителях и должна отражать:

1) информацию о планировании аудита - планы аудита, перечни отдельных рассматриваемых вопросов, описания существенных проблем, письма-подтверждения и письма-заявления, контрольные листы и переписка по существенным вопросам (включая электронные письма),

2) информацию о характере, сроках проведения и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах - записи о характере, сроках и масштабе выполненных аудиторских процедур; аналитические материалы, объяснения, пояснения,

заявления, полученные от руководства аудируемого лица и др. При документировании выполняемых аудиторских процедур аудитор должен указывать их определяющие характеристики,

3) информацию о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств - 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, 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 его проведении.

Объем рабочей документации должен обеспечить общее понимание проведенного аудита.

Для повторных аудиторских проверок у одного и того же аудируемого лица некоторые рабочие документы могут быть отнесены к категории постоянных, которые дополняются по мере поступления новой информации.

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 в течение 5 лет.

Аудиторское заключение - документ, составленный аудитором (аудиторской организацией) по результатам оказания аудиторских услуг и содержащий выраженное в установленной форме аудиторское мнение.

Аудиторское заключение адресуется заказчику аудиторских услуг.

Аудиторская организация (далее – аудитор) и заказчик аудиторских услуг должны получить не менее чем по одному пакету документов, состоящему из аудиторского заключения и приложенной к нему отчетности, в отношении которой выражается аудиторское мнение.

При проведении аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор должен сделать выводы:

1) относительно того, составлена ли отчетность аудируемого лица во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности;

2) относительно того, получена ли в ходе аудита разумная уверенность в том, что отчетность аудируемого лица не содержит существенных искажений, возникших в результате ошибок и (или) недобросовестных действий.

Для формирования аудиторского мнения о достоверности аудируемой отчетности также оценивается:

- общий порядок составления и представления отчетности аудируемого лица, ее состав и содержание;

- принятая аудируемым лицом учетная политика;

- соответствие отраженной в отчетности информации принятой учетной политике;

- обоснованность учетных оценок;

- уместность, полнота, сопоставимость, нейтральность и понятность информации, представленной в отчетности аудируемого лица;

- правильность отражения в отчетности аудируемого лица информации об имевших место хозяйственных операциях;

- достаточность раскрытия информации в отчетности аудируемого лица для понимания заинтересованными пользователями этой отчетности влияния существенных хозяйственных операций на информацию, представленную в отчетности.

Аудиторское заключение представляется в письменной форме и содержит следующие основные элементы:

1) название «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности»;

2) указание получателя аудиторского заключения, то есть заказчика аудиторских услуг и (или) лица, указанного в договоре оказания аудиторских услуг;

3) раздел «Аудиторское мнение», который включает следующую информацию:

- наименование аудируемого лица;

- его место нахождения;
- сведения о государственной регистрации;
- указание на факт проведения аудита данной отчетности;
- состав проаудированной отчетности;
- дату или период, за который составлена отчетность;
- выраженное в установленной форме аудиторское мнение;

4) раздел «Основания для выражения аудиторского мнения», который должен содержать:

- заявление о том, что аудит был проведен в соответствии с требованиями Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» и национальных правил аудиторской деятельности.

- ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий обязанности аудитора в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности или иными стандартами аудита;

- заявление о том, что аудитором соблюдался принцип независимости по отношению к аудируемому лицу;

- заявление о том, считает ли аудитор, что полученные аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского мнения;

5) раздел «Обязанности аудируемого лица по подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности», который должен содержать указание на то, за что руководство аудируемого лица несет ответственность;

б) раздел «Обязанности аудитора - по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности», который должен содержать заявления о цели аудитора, ограничениях в выявлении искажений, их существенности, применении профессионального суждения.

Кроме того, этот раздел должен также включать описание аудита с указанием того, что аудитор в процессе проведения аудита:

- выявляет и оценивает риски существенного искажения отчетности вследствие ошибок и (или) недобросовестных действий;

- получает понимание системы внутреннего контроля аудируемого лица, имеющей значение для аудита, с целью планирования аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам аудита, но не с целью выражения мнения относительно эффективности функционирования этой системы;

- оценивает надлежащий характер применяемой аудируемым лицом учетной политики, а также обоснованности учетных оценок и соответствующего раскрытия информации в отчетности;

- оценивает правильность применения руководством аудируемого лица допущения о непрерывности деятельности, и на основании полученных аудиторских

доказательств делает вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;

- оценивает общее представление отчетности, ее структуру и содержание, включая раскрытие информации, а также того, обеспечивает ли отчетность достоверное представление о лежащих в ее основе операциях и событиях;

7) подписи, информацию об аудиторской организации (аудиторе – индивидуальном предпринимателе), дату подписания аудиторского заключения.

Аудиторское заключение подписывается руководителем аудиторской организации и аудитором, возглавлявшим или проводившим аудит, если аудит проводил один аудитор. Подписи скрепляются печатью.

Информация об аудиторской организации (аудиторе - индивидуальном предпринимателе) включает:

- наименование аудиторской организации;
- место нахождения аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя);
- сведения о государственной регистрации.

Аудиторское заключение в зависимости от представленной в нем информации может дополнительно содержать следующие разделы: «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», «Ключевые вопросы аудита», «Прочая информация», «Заключение по отдельным проверяемым вопросам», «Важные обстоятельства», «Прочие вопросы».

Формы выражения аудиторского мнения

Если по результатам аудита аудитор приходит к выводу, что отчетность аудируемого лица во всех существенных аспектах составлена в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности, ему следует выразить **немодифицированное аудиторское мнение**.

Мнение аудитора **модифицируется**, если:

- на основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу о том, что отчетность аудируемого лица содержит существенные искажения;
- или у аудитора отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, но вероятность наличия таких существенных искажений имеется.

Различают следующие формы модификации аудиторского мнения:

- 1) аудиторское мнение с оговоркой;
- 2) отрицательное аудиторское мнение;
- 3) отказ от выражения аудиторского мнения.

Выбор формы модифицированного аудиторского мнения зависит от характера искажений отчетности (существенные или несущественные) и степени их распространения на отчетность (распространенные или нераспространенные).

Влияние искажения на отчетность считается распространенным, если оно:

- не ограничивается отдельными счетами бухгалтерского учета или статьями отчетности;

- ограничивается отдельными счетами бухгалтерского учета или статьями отчетности, но затрагивает или может затрагивать существенную часть отчетности;

- имеет первостепенное значение для понимания отчетности ее пользователями в части раскрытия информации.

Аудитор должен выразить аудиторское **мнение с оговоркой** в том случае, если:

- он получил достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что влияние искажений на отчетность является существенным, но не распространенным;

- у аудитора отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать аудиторское мнение, однако аудитор приходит к выводу, что возможное

влияние необнаруженных искажений на отчетность может быть существенным, но не распространенным.

Аудитор должен выразить **отрицательное аудиторское мнение** в том случае, когда, получив достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу, что выявленные искажения являются одновременно существенным и распространенным.

Аудитор должен **отказаться от выражения аудиторского мнения**, если:

- у аудитора отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое аудиторское мнение, но при этом он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений на отчетность может быть одновременно существенным и распространенным;

- несмотря на полученные достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого фактора неопределенности, невозможно сформировать аудиторское мнение об отчетности вследствие потенциального воздействия факторов неопределенности друг на друга и их возможного совокупного влияния на отчетность.

Во всех случаях модификации аудиторского мнения аудитор должен в разделе «Основание для выражения аудиторского мнения» описать вопрос или вопросы, послужившие основанием для выражения модифицированного аудиторского мнения.

Аудируемые лица, у которых проведен обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, должны:

- в течение 30 календарных дней с даты получения аудиторского заключения устранить выявленные аудитором нарушения законодательства и внести соответствующие изменения в отчетность и (или) налоговые декларации (расчеты);

- уведомить о факте проведения аудита налоговые органы по месту постановки на учет не позднее 1 июля года, следующего за отчетным.

Отчет по результатам аудита содержит информацию по вопросам аудита, которую аудитор должен сообщить получателю отчета в соответствии с договором оказания аудиторских услуг и условиями аудиторского задания. Отчет составляется на завершающем этапе аудита и прилагается к аудиторскому заключению.

Отчет должен содержать следующие реквизиты:

- 1) исходящий номер и дату подписания отчета аудитором;
- 2) указание на лицо, которому адресуется отчет в соответствии с договором оказания аудиторских услуг;
- 3) название документа;
- 4) сведения об аудируемом лице (наименование, место нахождения, сведения о регистрации), а также фамилия, инициалы должностных лиц, ответственных за составление бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) иной финансовой отчетности;
- 5) сведения об аудиторской организации и лицах, проводивших аудит (фамилии, инициалы, номера и даты выдачи квалификационных аттестатов аудиторов);
- 6) основание для проведения аудита (дата и номер договора оказания аудиторских услуг);
- 7) период времени, за который проводился аудит;
- 8) даты начала и завершения аудита;
- 9) содержательная часть;
- 10) подписи руководителя аудиторской организации и всех аудиторов, принимавших участие в аудите.

Подписи на отчете скрепляются печатью. В **содержательной части** обязательно приводятся следующие сведения:

- развернутая аргументация причин, приведших к модификации аудиторского мнения;

- факты, вызывающие, по мнению аудитора, серьезные сомнения в возможности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;

- выявленные в ходе аудита нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, порядка совершения финансовых (хозяйственных) операций;

- выявленные в ходе аудита недостатки в организации бухгалтерского учета и состоянии системы внутреннего контроля, которые привели или могут привести к существенным искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- оценка количественного расхождения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и прогнозируемых показателей по результатам аудита;

- некоторые аспекты методики проведения аудита, в частности, указание разделов бухгалтерского учета, проверенных соответственно сплошным или выборочным методом, описание построения аудиторской выборки, указание уровня существенности, используемого при формировании выводов;

- в случае повторного аудита - анализ выполнения аудируемым лицом рекомендаций и устранения замечаний, содержащихся в отчете за предыдущий отчетный период.

В дополнение к обязательным сведениям в зависимости от объема, специфики аудита, размеров и особенностей хозяйственной деятельности аудируемого лица в отчет может быть включена следующая информация:

- описание состава и структуры бухгалтерской службы аудируемого лица, способа ведения бухгалтерского или иного учета;

- перечень основных областей и направлений бухгалтерского учета, подлежащих аудиту;

- утверждение, что аудит проводился в соответствии с правилами аудиторской деятельности;

- описание процесса аудита;

- особенности проведения аудита;

- перечень выявленных в процессе аудита нарушений, замечания и

рекомендации по их устранению. Аудитор вправе подготовить и передать получателю предварительный вариант отчета, где могут содержаться требования по устранению выявленных нарушений законодательства, внесению исправлений в данные бухгалтерского учета и перечень уточнений к подготовленной аудируемым лицом бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Окончательный вариант отчета не менее чем в двух экземплярах аудитор обязан подготовить до даты подписания аудиторского заключения.