

Е.Ю. ДУЛЕБО

КОНТРОЛЬ И АУДИТ

Конспект лекций

Витебск
2016

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
Учреждение образования
«Витебский государственный технологический университет»

Е. Ю. ДУЛЕБО

КОНТРОЛЬ И АУДИТ

конспект лекций

для студентов специальности 1-25 01 08
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Витебск
2016

УДК 657.6
ББК 65.052.8
К 64

Рецензенты :

старший преподаватель кафедры гражданского права и гражданского процесса ВГУ им. П.М. Машерова Янкевич Е.М.;

главный бухгалтер Государственного предприятия «НТП ВГТУ» Сопп Е.С.

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом
УО «ВГТУ», протокол № 4 от 29.04.2016.

Дулебо Е. Ю.

К 64 **Контроль и аудит** : конспект лекций / Е. Ю. Дулебо. – Витебск : УО «ВГТУ», 2016. – 84 с.

ISBN 978-985-481-450-6

В издании в краткой форме изложены лекции по курсу «Контроль и аудит», касающиеся теоретических аспектов осуществления контрольной (надзорной) и аудиторской деятельности в Республике Беларусь. Последовательность изложения и содержание лекционных тем соответствует типовой программе по дисциплине «Контроль и аудит». Конспект лекций предназначен для студентов специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» всех форм обучения для самостоятельной подготовки к занятиям и облегчения процесса подготовки к сдаче экзамена по дисциплине «Контроль и аудит».

УДК 657.6
ББК 65.052.8

ISBN 978-985-481-450-6

© УО «ВГТУ», 2016

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
Тема 1. Содержание и сущность контроля в современных условиях	6
1.1 Содержание контроля и его роль в системе управления субъектов национальной экономики	6
1.2 Предмет и задачи контроля	7
1.3 Основные принципы контроля	8
1.4 Классификация контроля	8
1.5 Содержание и функции вневедомственного и ведомственного контроля	11
Тема 2. Методическое обеспечение контроля	14
2.1 Общая характеристика метода контроля	14
2.2 Приемы документального контроля	15
2.3 Приемы фактического контроля	17
Тема 3. Организация контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь	19
3.1 Сущность и объекты проверок, их виды и задачи	20
3.2 Государственное регулирование контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь	22
3.3 Планирование и координация проверок	23
3.4 Права, обязанности и ответственность субъектов контроля	24
Тема 4. Проведение проверок	29
4.1 Основные этапы проверки	29
4.2 Методика оформления результатов проверки	32
4.3 Реализация материалов проверок и организация контроля за выполнением принятых решений	34
4.4 Учет и отчетность субъектов хозяйствования о контрольной (надзорной) работе	36
Тема 5. Сущность, содержание и классификация аудита	38
5.1 История возникновения аудита	38
5.2 Сущность и содержание аудита. Место аудита в системе финансового контроля	39
5.3 Классификация аудита	40
5.4 Профессиональная этика аудиторов	42
Тема 6. Аудиторская деятельность в Республике Беларусь: ее содержание и регулирование	43
6.1 Государственное регулирование и контроль осуществления аудиторской деятельности в Республике Беларусь	43
6.2 Субъекты аудиторской деятельности	45
6.3 Международные и национальные стандарты аудита	47
6.4 Права, обязанности и ответственность субъектов аудиторской деятельности	48

Тема 7. Организация и планирование аудита	52
7.1 Основные этапы аудита	53
7.2 Планирование аудита	54
7.3 Система внутреннего контроля организации и ее использование внешним аудитором	56
7.4 Понятие существенности в аудите	58
7.5 Аудиторский риск и его составляющие	6
7.6 Аудиторская выборка: понятие, порядок построения и оценка ее результатов	63
Тема 8. Технология проведения аудита	67
8.1 Аудиторские доказательства, их виды и источники получения	67
8.2 Методы и процедуры получения аудиторских доказательств	70
8.3 Документирование аудиторских доказательств	71
Тема 9. Аудиторское заключение и отчетность субъектов аудиторской деятельности	73
9.1 Порядок составления и представления аудиторского заключения	73
9.2 Формы выражения аудиторского мнения и виды аудиторских заключений	75
9.3 Отчетность о результатах работы аудитора (аудиторской организации)	77
Список использованных источников	80

ВВЕДЕНИЕ

Формирование рыночных экономических отношений повышает потребность в достоверной учетной и отчетной информации о деятельности экономических субъектов. Особая роль в обеспечении контроля за достоверностью информации принадлежит проверкам и аудиту. В связи с этим вопросы организации аудиторской и контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь являются актуальными и требуют систематического изучения студентами, обучающимися по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

В соответствии с учебной программой по курсу «Контроль и аудит» учебный материал включает три тематических блока: «Теоретические аспекты контроля» и «Контрольная (надзорная) деятельность в Республике Беларусь» и «Аудиторская деятельность в Республике Беларусь». Предлагаемый конспект лекций отражает основные лекционные темы, относящиеся к каждому блоку дисциплины. Изучение этого материала позволит сформировать у студентов теоретические знания о содержании и функциях контроля в системе управления на микро - и макроуровне, о правовом обеспечении финансово-хозяйственного контроля, а также приобрести практические навыки организации и проведения проверок и аудита финансово-хозяйственной деятельности промышленных организаций, направленных на выявление и устранение недостатков в их работе, мобилизацию резервов повышения эффективности хозяйствования в современных условиях.

В результате изучения теоретических основ контроля и аудита студенты должны научиться планировать контрольную (надзорную) деятельность, составлять планы аудита, оформлять рабочие документы, акты (справки) по результатам проверки, аудиторское заключение, обобщать результаты проверок и обосновывать мнение о достоверности бухгалтерской отчетности организации и соответствии ее деятельности законодательству.

Впоследствии знание нормативных правовых актов по вопросам теории контрольной (надзорной) деятельности и аудита послужит основой для успешного освоения студентами специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» курса «Практический аудит в промышленности» и выполнении курсовой работы по данной дисциплине.

Тема 1. СОДЕРЖАНИЕ И СУЩНОСТЬ КОНТРОЛЯ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Вопросы:

- 1.1 Содержание контроля и его роль в системе управления субъектов национальной экономики.
- 1.2 Предмет и задачи контроля.
- 1.3 Основные принципы контроля.
- 1.4 Классификация контроля.
- 1.5 Содержание и функции вневедомственного и ведомственного контроля.

1.1 Содержание контроля и его роль в системе управления субъектов национальной экономики

Контроль представляет собой систему наблюдения за процессом функционирования и фактическим состоянием контролируемого объекта.

Как система контроль включает следующие взаимосвязанные элементы:

- **объекты** контроля – субъекты хозяйствования и физические лица, деятельность которых подлежит проверке;
- **субъекты** контроля – носители прав и обязанностей, осуществляющие контрольные функции и принимающие решения по результатам контроля;
- **предмет** контроля – операции и процессы, подлежащие контролю и предусмотренные планом контрольных действий;
- **метод** контроля – совокупность приемов и способов осуществления контрольных действий;
- **принципы** контроля – правила поведения при осуществлении контрольных действий.

Контроль в системе управления выполняет несколько самостоятельных функций:

- *информационную*, которая заключается в получении информации, являющейся основанием для принятия управленческих решений, обеспечивающих нормальное функционирование контролируемого объекта;
- *профилактическую* функцию, которая заключается в устранении недостатков и злоупотреблений, а также недопущении их в дальнейшей работе;
- *мобилизующую* функцию, которая заключается в том, что контроль обязывает всех субъектов хозяйствования и лиц ответственно выполнять свои функции;
- *воспитательную* функцию, которая заключается в том, что наличие контроля воспитывает потребность ответственно выполнять свои обязанности.

Представляя собой самостоятельную функцию управления субъектами экономики, контроль взаимодействует с другими функциями управления, например, с планированием. Это обусловлено тем, что на основе информации, полученной при осуществлении контрольных действий, принимаются

управленческие решения в процессе планирования и координации деятельности управляемого объекта.

Реализация указанных функций контроля за деятельностью коммерческих организаций позволяет решать следующие основные задачи:

- укрепление законности и правопорядка, государственной и финансовой дисциплины;
- обеспечение сохранности имущества контролируемой организации;
- достижение целевого и рационального использования всех ресурсов организации;
- выявление и использование резервов повышения эффективности деятельности контролируемой организации.

От эффективности контроля во многом зависит эффективность функционирования не только отдельных субъектов хозяйствования, но и экономики в целом. Этим определяется его роль и место в экономической системе государства.

В условиях рыночных отношений в экономике роль контроля возрастает, что обусловлено наличием конкуренции и необходимостью повышения эффективности предпринимательской деятельности.

1.2 Предмет и задачи контроля

В тех случаях, когда объектом контроля являются субъекты хозяйствования, контролю подлежит законность и эффективность их деятельности. Следовательно, *предметом* такого контроля является управленческая деятельность субъектов хозяйствования, а также операции и процессы, рассматриваемые с позиции их экономической эффективности, законности и целесообразности.

Наличие единого предмета связывает контроль деятельности субъектов хозяйствования с бухгалтерским учетом и анализом. В частности, без знаний бухгалтерского учета невозможно проверить правильность записей в первичных документах, учетных регистрах и отчетности, в которых отражены факты хозяйственной деятельности проверяемой организации. Кроме того, при осуществлении контрольных действий используется такой прием контроля, как инвентаризация, который, в свою очередь, является одним из элементов методов бухгалтерского учета. Контроль, также невозможен без знания приемов и способов анализа.

В условиях рыночных отношений перед контролем деятельности субъектов хозяйствования стоят следующие основные задачи:

- выявление внутрихозяйственных резервов повышения эффективности их деятельности;
- обеспечение экономного и рационального использования ресурсов, предупреждение нарушений и злоупотреблений в их расходовании;
- пресечение непроизводительных расходов, потерь, недостач, растрат и хищений;

– обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности контролируемых субъектов.

1.3 Основные принципы контроля

Принцип контроля – это общепризнанное правило действия в контрольных ситуациях.

К общепринятым принципам контроля относятся:

Принцип объективности – непредвзятое выполнение контрольных функций и отражение результатов контроля в соответствии с фактическим состоянием дел контролируемого объекта.

Принцип гибкости – предоставляет возможность вносить изменения в планы осуществления контрольных действий.

Принцип экономичности – означает достижение максимального эффекта контрольной (надзорной) деятельности при минимальных затратах на ее осуществление.

Принцип всеобъемлемости – означает распространение контроля на все виды деятельности контролируемых объектов.

Принцип внезапности – означает осуществление контрольных мероприятий без согласования времени их проведения с объектами контроля.

Принцип непрерывности – означает систематическое выполнение контрольной (надзорной) деятельности, что обусловлено непрерывностью деятельности контролируемых объектов. Так, например, для назначения плановой проверки календарные периоды исчисляются контролирующим (надзорным) органом с года окончания предыдущей плановой проверки (включая этот год).

Принцип действенности – обусловлен активным воздействием контроля на эффективность деятельности объекта контроля путем выявления недостатков, предупреждения их в дальнейшей работе и оптимизации управленческих решений.

Принцип плановости – означает выполнение контрольных функций в соответствии с планом.

Принцип научности – предполагает применение достижений науки и передового опыта в осуществлении контрольных функций.

Принцип гласности – означает своевременное информирование заинтересованных должностных лиц контролируемого объекта о результатах проведенных контрольных действий.

Принцип массовости – означает возможность участия специалистов и других привлеченных лиц для осуществления определенных видов контроля.

1.4 Классификация контроля

В зависимости от властных полномочий субъектов контроля различают государственный, общественный и аудиторский контроль.

1. Государственный контроль осуществляют только государственные органы и иные организации, уполномоченные на осуществление контроля (надзора) и включенные в перечень контролирующих (надзорных) органов.

По целевой направленности государственный контроль в свою очередь подразделяется на общегосударственный, видовой (отраслевой) и специальный.

а) общегосударственный контроль осуществляется в масштабах всей экономики органами государственной власти и управления;

б) видовой (отраслевой) контроль организуется в соответствии с классификацией видов экономической деятельности, осуществляемых субъектами хозяйствования;

в) специальный контроль возложен на специализированные органы, которые осуществляют контрольные действия в пределах своей компетенции.

2. Общественный контроль в форме проведения проверок вправе осуществлять профессиональные союзы, их организационные структуры, объединения таких союзов и их организационные структуры.

3. Аудиторский контроль – это независимый контроль, который осуществляется аудиторами и аудиторскими организациями.

В зависимости от охватываемой контролем сферы выделяют следующие виды контроля:

1. Административный, который осуществляют административные органы Республики Беларусь. Он обеспечивает соблюдение законов и норм в любой сфере жизнедеятельности человека.

2. Производственно-технический контроль осуществляется в производственной сфере и является способом оперативного регулирования процесса производства. Его осуществляют специализированные службы организаций, например, отделы технического контроля, диспетчерские службы, службы контроля качества и др.

3. Финансово-хозяйственный контроль представляет собой систему надзора за финансово-хозяйственными операциями и процессами, совершаемыми субъектами хозяйствования с целью объективной оценки экономической эффективности их деятельности, установления ее законности и целесообразности.

В зависимости от субъектов контроля финансово-хозяйственный контроль, в свою очередь, подразделяется на внутриведомственный, ведомственный и вневедомственный.

а) внутрихозяйственный контроль деятельности коммерческой организации осуществляется специалистами данной организацией. Его задачей является контроль операций, совершаемых в структурных подразделениях субъекта хозяйствования. Он осуществляется в интересах организации и направлен на повышение эффективности ее функционирования;

б) ведомственный контроль осуществляется комиссиями министерств, ведомств и других вышестоящих органов и организаций с целью повышения эффективности входящих в их состав подчиненных (подведомственных) организаций;

в) вневедомственный контроль предполагает осуществление контрольных функций специалистами контролирующих (надзорных) органов, независимо от ведомственной подчиненности и форм собственности контролируемых объектов. Он осуществляется органами общей и специальной компетенции в соответствии с их функциями и в пределах их компетенции.

По времени осуществления контроль подразделяют на предварительный, текущий и последующий.

1. Предварительный контроль применяется на стадии принятия управленческих решений, до начала совершения хозяйственных операций путем оценки их допустимости по данным соответствующих распорядительных документов. Его целью является предупреждение нарушений законности, нецелесообразного, неэффективного использования имущества и принятия необоснованных решений путем проверки проектно-сметной документации, договоров, смет.

2. Текущий контроль осуществляется в ходе хозяйственных операций. Он представляет собой наблюдение за хозяйственными процессами и операциями по данным оперативно-технической, технологической и учетной документации. Он организуется, как правило, самой организацией. Его цель — оперативное выявление и своевременное пресечение нарушений и отклонений при выполнении производственных заданий, поиск и освоение внутривозможных резервов роста эффективности производства.

Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций по истечении определенного отчетного периода. Цель данного вида контроля — установить правильность, законность и экономическую целесообразность произведенных хозяйственных операций, выявить факты бесхозяйственности и хищений.

В процессе последующего контроля используются первичные документы, отражающие совершенные хозяйственные операции, регистры бухгалтерского учета и отчетности.

Результаты последующего контроля тесно связаны с результатами предварительного и текущего контроля, что позволяет вскрыть недостатки в их проведении.

В зависимости от источников информации, используемой при выполнении контрольных действий, различают документальный и фактический контроль.

1. Документальный контроль базируется на использовании документальных носителей информации о совершенных операциях. Целью его является подтверждение достоверности информации, отраженной в документах, а также оценка законности и экономической целесообразности совершенных операций.

2. Фактический контроль основывается на установлении количественного и качественного состояния контролируемого объекта и осуществляется с помощью специальных приемов, например, обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания и др. Его целью является обеспечение безусловной достоверности контрольных данных об имуществе организации, выполненных объемах работ, оказанных услуг и т. д.

Рассмотренные выше признаки для классификации и соответствующие им виды контроля можно представить в виде следующей схемы (рисунок 1):

Форма контроля – способ конкретного выражения и организации контрольных действий.

Различают такие формы финансово-хозяйственного контроля как проверка и аудит.

Проверка – форма контроля (надзора), в ходе которого контролирующий (надзорный) орган проверяет соответствие деятельности, осуществляемой проверяемыми субъектами, требованиям законодательства и при выявлении нарушений законодательства применяет полномочия, предоставленные законодательными актами в целях пресечения нарушений и устранения их вредных последствий

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности – это независимая оценка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с целью выражения мнения о ее достоверности.

1.5 Содержание и функции вневедомственного и ведомственного контроля

Ведомственный контроль – составная часть государственного контроля. Его осуществляют государственные органы и иные государственные организации, республиканские государственно-общественные объединения и их структурные подразделения (подчиненные организации), перечень которых утвержден Указом Президента Республики Беларусь от 22 июня 2010 г. № 325 «О ведомственном контроле в Республике Беларусь».

В соответствии с указанным документом к органам, осуществляющим ведомственный контроль в Республике Беларусь, относятся:

- Генеральная прокуратура,
- Комитет государственного контроля,
- Национальный банк,
- Государственная инспекция охраны животного и растительного мира при Президенте Республики Беларусь,
- Национальный статистический комитет,
- Управление делами Президента Республики Беларусь,
- Верховный Суд,
- министерства,
- концерны,
- Комитет государственной безопасности,
- Государственный военно-промышленный комитет,
- Государственный комитет по имуществу,
- Государственный комитет по науке и технологиям,

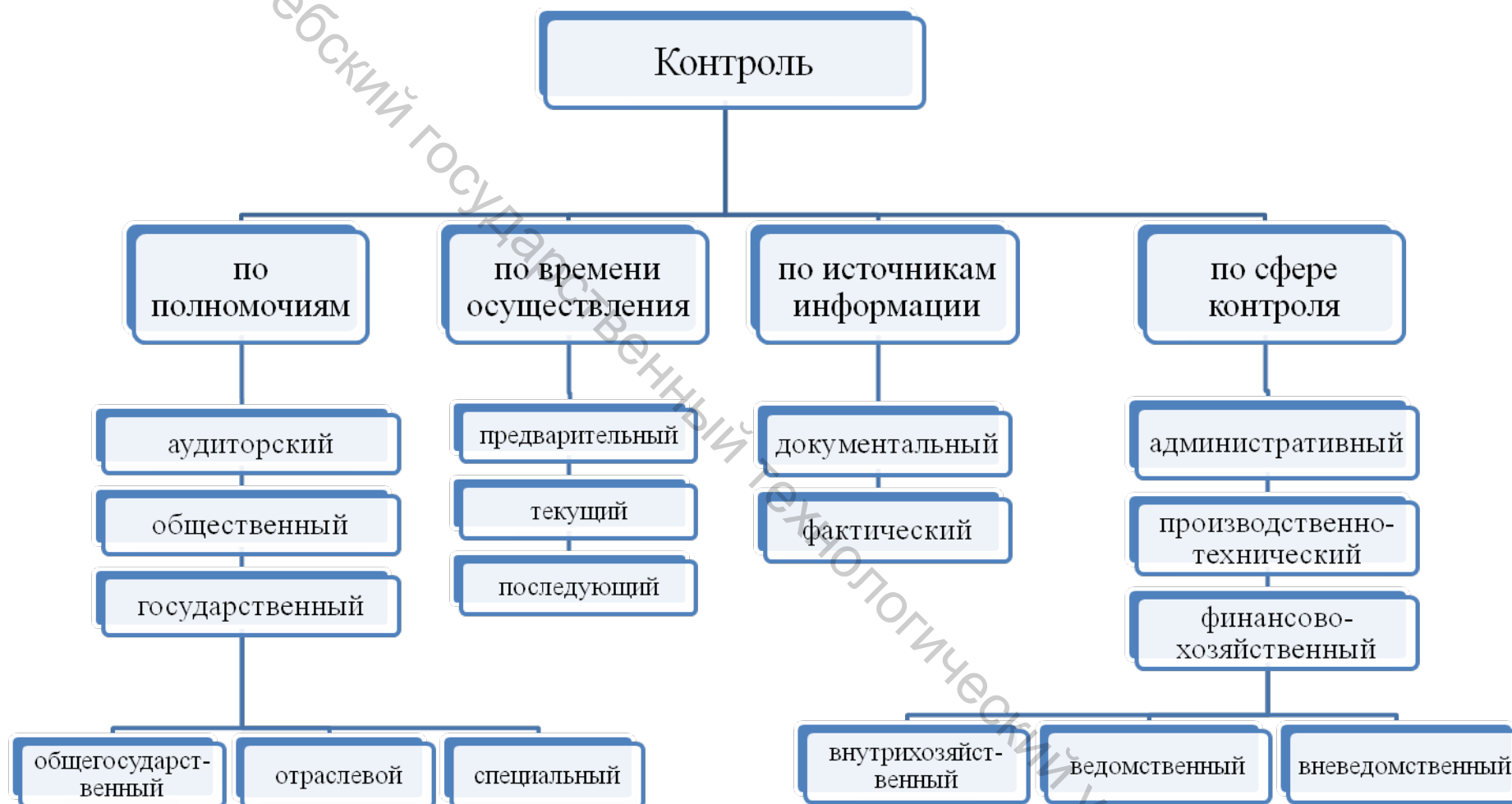


Рисунок 1.1 – Классификация видов контроля

- Государственный комитет по стандартизации,
- Государственный пограничный комитет,
- Государственный таможенный комитет,
- областные, городские, районные исполнительные комитеты и др.

Эти контролирующие органы в рамках ведомственного контроля выполняют следующие функции:

- 1) организацию и проведение плановых, внеплановых и камеральных проверок и мониторинга подведомственных организаций;
- 2) оказание методологической помощи подведомственным организациям в целях повышения эффективности их деятельности;
- 3) обеспечение контроля за устранением подведомственными организациями выявленных у них нарушений;
- 4) учет проведенных проверок в подведомственных организациях и их результатов;
- 5) проведение анализа применения подведомственными организациями актов законодательства и выработка предложений о совершенствовании таких актов.

Для осуществления ведомственного контроля в контролирующих органах могут:

- создаваться ведомственные контрольные службы, т. е. специальные структурные подразделения с правом юридического лица либо без права юридического лица, либо;
- привлекаться структурные подразделения контролирующих органов с учетом специфики выполняемых ими функций без создания ведомственных контрольных служб.

Задачами ведомственного контроля являются:

- обеспечение соблюдения подведомственными организациями требований законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности;
- принятие мер по обеспечению сохранности, целевого и эффективного использования имущества подведомственных организаций;
- своевременное предупреждения, выявления и пресечения нарушений законодательства;
- выявления неиспользуемых резервов повышения эффективности деятельности подведомственных организаций.

Плановая проверка одной подведомственной организации может

проводиться не чаще одного раза в два года независимо от количества контролирующих органов, уполномоченных на ее проведение.

Контроль за состоянием ведомственного контроля за финансово-хозяйственной деятельностью организаций осуществляет Министерство финансов Республики Беларусь.

Тема 2. МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КОНТРОЛЯ

Вопросы:

2.1 Общая характеристика метода контроля.

2.2 Приемы документального контроля.

2.3 Приемы фактического контроля.

2.1 Общая характеристика метода контроля

Метод (греч. *methodos* – путь, исследование, прослеживание) – это способ достижения определенной цели, совокупность приемов или операций практического или теоретического освоения действительности.

Научной основой метода всех общественных наук является закон диалектики, который предполагает изучение явлений в развитии; выявление причин этого развития, установление взаимосвязи отдельных явлений; определение объективных законов развития.

Метод финансово-хозяйственного контроля представляет собой диалектический подход к комплексному, всестороннему и глубокому исследованию финансово-хозяйственной деятельности организаций для установления законности, целесообразности, экономической эффективности их функционирования и обеспечения сохранности и приумножения экономического потенциала. Для этого в процессе финансово-хозяйственного контроля используются общие и специальные приемы и методы.

К общенаучным методическим приемам контроля относятся:

- анализ и синтез;
- индукция и дедукция;
- аналогия;
- моделирования;
- абстрагирование;
- конкретизация;
- системный анализ;
- функционально-стоимостный анализ.

К специальным методическим приемам финансово-хозяйственного контроля относятся фактические и документальные.

Характерной особенностью метода финансово-хозяйственного контроля является комбинированное использование различных приемов, позволяет всесторонне изучить фактический материал, выяснить последовательность действий контролируемого субъекта, установить достоверность привлекаемых источников информации.

2.2 Приемы документального контроля

Документальный контроль – это проверка отчетности и документов контролируемого субъекта хозяйствования. При этом устанавливается, насколько объективно отражена информация в документах, соответствуют ли совершенные операции требованиям законодательства, а также дается оценка эффективности системы внутреннего контроля контролируемого объекта.

В зависимости от целей контроля и состояния учета используются различные по содержанию приемы документального контроля, к которым относятся:

Формальная проверка документа предусматривает проверку соблюдения типовых или утвержденных в организации форм документов и требований к их заполнению.

Арифметическая проверка документов – установление степени безошибочности вычислений, выполняемых при оформлении и обработке документа.

Экспертная проверка направлена на выявление подделок в документах:

Логическая проверка (взаимная сверка) – сопоставление различных документов, в которых отражаются различные аспекты одной и той же или нескольких взаимосвязанных операций. При этом определяется, была ли объективная возможность возникновения этой операции, нет ли противоречий в содержании документа.

Нормативно-правовая проверка позволяет установить соответствие совершенной операции действующим нормативным правовым документам.

Экономическая проверка определяет экономическую целесообразность и обоснованность совершенной операции и ее влияние на конечные финансовые результаты деятельности контролируемого субъекта.

Встречная проверка – сопоставление двух копий одного и того же документа, которые находятся у различных субъектов хозяйствования или в различных структурных подразделениях контролируемого объекта.

Контрольное сличение – проверка количественной информации о движении

однородных ценностей за межинвентаризационный период. Этот прием основывается на равенстве:

$$O_n + П = Р + O_k$$

где O_n и O_k – соответственно остатки на начало и конец проверяемого периода, по данным инвентаризационных описей.

$П$, $Р$ – документированный приход и расход за межинвентаризационный период.

Превышение правой части равенства над левой может быть результатом выписки бестоварных расходных документов или реализации неучтенных материальных ценностей, завышения цен и других злоупотреблений.

Разновидностью контрольного сличения является хронологическая проверка движения товарно-материальных ценностей и денежных средств, при которой остатки указанных объектов учета определяют не только на дату инвентаризации, но при необходимости – на любую дату межинвентаризационного периода.

Обратная калькуляция (обратный счет) используется для установления размера необоснованного списания сырья на производство при выпуске определенного вида готовых изделий. Для этого:

1. Исчисляется нормативный расход сырья (PC_n) на фактический выпуск продукции (B_ϕ)

$$PC_n = B_\phi H_p,$$

где H_p – норма расхода сырья.

2. Нормативный расход сопоставляется с фактическим, подтвержденным в первичных документах (PC_ϕ)

$$\Delta_{\text{сырья}} = PC_\phi - PC_n.$$

При наличии расхождений правильность списания сырья проверяется на основании уточненных норм по заключению специальной экспертизы.

В результате устанавливают факты незаконного списания сырья на производство, а, соответственно, и сумму завышения затрат на производство:

$$\Delta_{\text{затрат}} = B_\phi (H_p - H_p^{\text{уточн.}}).$$

По результатам расчетов можно составить альтернативный баланс израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции.

Проверка документов по данным корреспондирующих счетов означает сопоставление записей в учетных регистрах с оправдательными документами и показателями отчетных форм.

При этом часто используются такие приемы как:

прослеживание – прием, при котором проверяющий убеждается в правильности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете, либо в обратном направлении – от корреспонденции счетов в бухгалтерском учете к документам;

сканирование – просмотр первичных документов и составленных на их основе отчетов за ряд смежных периодов;

подтверждение – прием, при котором проверяющий получает письменные подтверждения от третьих лиц об информации, содержащейся в учетных документах контролируемого объекта.

Аналитическая проверка отчетности устанавливает обоснованность показателей отчетности данными аналитического и синтетического учета, согласованность показателей в отдельных формах отчетности, в регистрах бухгалтерского учета и первичных учетных документах.

В результате приемов документального контроля может быть выявлен материальный и интеллектуальный подлог.

Материальный подлог содержат такие документы, в которых имеются подделки части информации.

Интеллектуальный подлог содержат такие документы, которые составлены и оформлены верно (с формальным соблюдением всех существующих требований), но содержат заведомо ложную информацию.

Документальный контроль может проводиться в хронологическом или систематизированном порядке. Хронологическая проверка предусматривает изучение документов за весь контролируемый период в том порядке, в каком они хранятся или сброшюрованы в папки.

Систематизированная проверка проводится по однородным операциям (кассовым, банковским, расчетам с подотчетными лицами и др.).

2.3 Приемы фактического контроля

Приемы фактического контроля обеспечивают проверку правильности использования и фактического наличия имущества организации.

К приемам фактического контроля относятся:

Инвентаризация представляет собой проверку остатков денежных средств, материальных ценностей, состояния расчетов на определенную дату и

сопоставление полученных результатов с данными бухгалтерского учета.

Для исследования вопросов, требующих специальных знаний в процессе осуществления фактического контроля применяется экспертная оценка.

В частности при изучении строительных, монтажных и иных специальных работ используется контрольный обмер выполненных объемов работ и произведенных затрат на объектах строительства – способ контроля путем инструментального обмера, осмотра и сопоставления фактически выполненных объемов работ и израсходованных на их выполнение денежных, материальных и других средств с объемами, предусмотренными (отраженными) в проектно-сметной документации, договорах строительного подряда, документах бухгалтерского учета и других документах, служащих основанием для получения денежных средств, а также определения соответствия требованиям актов законодательства, в том числе технических нормативных правовых актов.

Этот прием используется для определения фактически выполненного объема работ и применяется для проверки:

- достоверности данных учета незавершенного строительства,
- расходования строительных материалов в сравнении с нормами и фактически выполненным объемом работ,
- проверки правильности начисления заработной платы за выполненные работы,
- проверки правильности расчетов с подрядчиками за выполненные объемы работ.

Результаты обмера оформляются актом. Если контрольный обмер проводился с целью проверки правильности расходования материалов, то на основе акта составляется сличительная ведомость, в которой приводятся данные о материалах, израсходованных на фактический объем выполненных работ по установленным нормам и фактически по данным бухгалтерского учета, а также результат обмера (списано больше или меньше).

Для проверки обоснованности действующих норм расхода сырья и материалов, потребления тепло и электроэнергии используется контрольный запуск сырья и материалов в производство. При этом в присутствии комиссии повторяется весь технологический процесс, начиная от взвешивания соответствующего сырья и вспомогательных материалов, обработки и заканчивая взвешиванием (подсчетом) готовой продукции.

Для оценки соответствия качества готовой продукции действующим стандартам (техническим условиям) применяют лабораторные анализы, а для

определения качества проектно-сметной и технической документации применяют экспертизу. Результаты оценки оформляются соответствующими заключениями или актами, которые составляют комиссии, экспертные организации или специальные лаборатории.

Контрольная закупка – способ контроля, выраженный в искусственном создании контролирующими (надзорными) органами ситуации по приобретению товарно-материальных ценностей, оформлению заказов на выполнение работ, оказание услуг без цели их приобретения (потребления) или последующей реализации. Этот прием, потенциально позволяет определить правильность и законность отпуска товаров покупателям и расчетов с ними в условиях непосредственного совершения указанных хозяйственных операций.

Осмотр – изучение наличия и состояния проверяющим имущества контролируемого субъекта хозяйствования.

Обследование объектов – это разновидность осмотра, при котором выявляются особенности использования имущества проверяемого субъекта хозяйствования.

При необходимости в круг обследования включают: анкетирование, хронометраж, фотографирование, наблюдение за поведением материально ответственных работников на рабочих местах и другие.

Наблюдение заключается в просмотре процедур или процессов, выполняемых персоналом проверяемой организации.

Опрос состоит в получении информации от представителей проверяемого субъекта хозяйствования.

Характерной особенностью способов фактического контроля является то, что они применяются непосредственно на месте совершения хозяйственных операций, как правило, в присутствии представителей контролируемых субъектов хозяйствования.

Тема 3. ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЬНОЙ (НАДЗОРНОЙ) ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Вопросы:

- 3.1 Сущность и объекты проверок, их виды и задачи.
- 3.2 Государственное регулирование контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь.
- 3.3 Планирование и координация проверок.
- 3.4 Права, обязанности и ответственность субъектов контроля.

3.1 Сущность и объекты проверок ,их виды и задачи

Проверка – форма контроля (надзора), в ходе которого контролирующий (надзорный) орган проверяет соответствие деятельности, проверяемых субъектов требованиям законодательства и при выявлении нарушений законодательства применяет полномочия, предоставленные законодательными актами в целях пресечения нарушений и устранения их вредных последствий.

Предметом проверки являются:

- имущество,
- хозяйственные операции,
- управленческая деятельность ревизуемой организации.

Основными задачами проверки являются:

- 1) проверка соблюдения субъектом предпринимательской деятельности законодательства в сфере экономических отношений;
- 2) проверка законности совершаемых субъектом хозяйствования операций;
- 3) своевременное выявление, пресечение и предотвращение правонарушений, наносящих ущерб экономическим интересам государства и собственников имущества, установление причин и условий, способствующих их совершению;
- 4) принятие мер по возмещению причиненного ущерба;
- 5) проверка целевого и эффективного использования имущества, обеспечения его сохранности;
- 6) выявление неиспользуемых резервов повышения эффективности экономической деятельности проверяемого субъекта.

Проверки классифицируются по определенным признакам:

1. В зависимости от субъекта контроля проверки делятся на внутренние и внешние.

Внутренние (внутрихозяйственные) проводятся специалистами субъекта предпринимательской деятельности.

Внешние проводятся органами, уполномоченными осуществлять контрольную (надзорную) деятельность. Внешние проверки, в свою очередь, подразделяются на ведомственные и вневедомственные.

2. По организационному признаку проверки могут быть плановые и внеплановые:

- плановые проверки – предусмотрены в координационном плане контрольной (надзорной) деятельности на предстоящий период
- иные проверки являются внеплановыми.

Внеплановые проверки могут быть назначены по следующим основаниям:

- при наличии у контролирующего (надзорного) органа информации, свидетельствующей о совершаемом (совершенном) нарушении законодательства или о фактах возникновения угрозы причинения либо причинения вреда жизни, здоровью граждан, животному и растительному миру, окружающей среде, безопасности государства, историко-культурным ценностям, имуществу юридических и физических лиц;

- использование (расходование) проверяемым субъектом бюджетных средств, средств государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов, государственного имущества, мер государственной поддержки;

- значительный рост (не менее чем в два раза в календарном году) показателей аварийности и подтвержденное документально ухудшение транспортной дисциплины водителей проверяемого субъекта, выполняющего перевозки;

- при реорганизации проверяемого субъекта, проведении процедур экономической несостоятельности (банкротства);

- по поручению органов уголовного преследования по возбужденному уголовному делу, руководителей (их заместителей) органов уголовного преследования и судов по находящимся в их производстве делам (материалам);

- при проведении встречной проверки и в иных случаях.

3. По времени проведения проверки бывают:

- предварительные,
- текущие,
- последующие.

4. По полноте охвата объектов учета различают:

- сплошные проверки, предусматривающие контроль всех без исключения объектов учета за весь проверяемый период. Так проверяются, например, кассовые операции, расчеты с подотчетными лицами;

- выборочные проверки, предусматривающие контроль объектов не за весь проверяемый период, а за определенные промежутки времени.

5. По содержанию и объему программы контроля различают:

- комплексные проверки, при которых проверяются все стороны предпринимательской деятельности организации. Разновидностью комплексных проверок являются сквозные, при которых параллельно проверяется деятельность министерств, ведомств, трестов, концернов и т. п. и подведомственных им организаций (обособленных структурных подразделений).

– некомплексные (тематические) проверки проводятся, как правило, специалистами одного профиля и проводятся для детального изучения отдельных вопросов финансово-хозяйственной деятельности проверяемого субъекта хозяйствования.

6. В зависимости от повторяемости контрольных функций различают первичные, дополнительные и контрольные проверки.

Первичные проводятся у конкретного субъекта предпринимательской деятельности по конкретному вопросу (тематике) впервые.

Дополнительные проверки проводятся, как правило, тем же контролирующим органом, который проводил первичную проверку за тот же период для уточнения и детализации вопросов, по которым возникли разногласия.

Контрольная проверка – проверка устранения проверенными субъектами нарушений, выявленных в результате проведения предыдущей проверки.

7. В зависимости от места проведения проверки различают:

– камеральную проверку, которая проводится, как правило, специалистами контролирующих органов по месту своего нахождения на основе документов, представленных проверяемым субъектом и иной информации;

– выездную проверку, которая проводится по месту нахождения проверяемого субъекта хозяйствования.

3.2 Государственное регулирование контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь № 510 от 16.10.2009 «О совершенствовании контрольной деятельности в Республике Беларусь» в целях совершенствования контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь и определения единого порядка ее проведения проверки вправе проводить только государственные органы и иные организации, включенные в перечень контролирующих (надзорных) органов.

Данным Указом утверждено Положение о порядке организации и проведения проверок, которым определяются права и обязанности контролирующих (надзорных) органов и проверяемых субъектов, а также порядок организации и осуществления контроля (надзора) в Республике Беларусь.

С целью обеспечения единой правовой основы для всех проверяемых субъектов в Указе приведен ряд принципов, на основе которых должны осуществляться контрольные действия. К ним относятся принципы:

- 1) презумпции добросовестности и невиновности проверяемого субъекта;
- 2) законности при назначении, проведении, оформлении результатов проверки, вынесении решений и рассмотрении жалоб;
- 3) открытости и доступности нормативных правовых актов, выполнение которых проверяется;
- 4) равенства прав и законных интересов всех проверяемых субъектов;
- 5) открытости информации о включении проверяемых субъектов в координационный план контрольной (надзорной) деятельности на предстоящий период;
- 6) ответственности контролирующих (надзорных) органов, их должностных лиц за нарушение законодательства при осуществлении контроля (надзора);
- 7) предупреждения совершения правонарушений.

Существует также ряд нормативных правовых актов, регламентирующих порядок проведения контрольных действий, например:

1. Правила ведения книги учета проверок, утверждены Постановлением Совета Министров Республики Беларусь 18.03.2010 № 383 «О некоторых мерах по реализации Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510».

2. Указ Президента Республики Беларусь от 22 июня 2010 № 325 «О ведомственном контроле в Республике Беларусь».

3. Положение «О порядке учета контролируемыми (надзорными) органами выданных предписаний на проведение проверок», утвержденное Постановлением Совета Министров Республики Беларусь 29.12.2009 № 1732.

4. Положение о порядке проведения мониторинга, утвержденное Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510.

5. Положение о порядке организации и проведения проверок, утвержденное Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510.

3.3 Планирование и координация проверок

Порядок формирования и исполнения координационных планов устанавливается Комитетом государственного контроля.

Координационные планы контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь формируются органами Комитета государственного

контроля на полугодие на основании представленных республиканскими органами государственного управления сводных планов проверок, в том числе в рамках ведомственного контроля.

Для формирования сводного плана все организации, подлежащие проверке, делятся на три группы риска, что влияет на периодичность их проверки:

- организации, отнесенные к высокой группе риска, проверяются не чаще одного раза в течение календарного года;
- организации, отнесенные к средней группе риска, проверяются не чаще одного раза в три года;
- организации, отнесенные к низкой группе риска, проверяют по мере необходимости, но не чаще одного раза в пять лет.

Для определения необходимости назначения плановой проверки субъекта, отнесенного к средней или низкой группам риска, контролирующим (надзорным) органом может использоваться контрольный список вопросов (чек-лист), который направляется проверяемому субъекту, для получения информации о соблюдении им законодательства.

Проведение нескольких плановых проверок одного и того же проверяемого субъекта в течение календарного года не допускается. Плановые проверки одного проверяемого субъекта в течение календарного года могут быть осуществлены несколькими контролирующими (надзорными) органами только в форме совместной проверки.

Координация плановых проверок осуществляется органами Комитета государственного контроля, а координация проверок, включенных в сводные планы проверок, – представившими их государственными органами.

Координационный план размещается на официальном сайте Комитета государственного контроля либо его органов в сети Интернет соответственно не позднее 15 декабря года, предшествующего году проведения проверки, и 15 июня года, в котором планируется проведение проверки.

3.4 Права, обязанности и ответственность субъектов контроля

Контролирующие (надзорные) органы и проверяющие в пределах своей компетенции **имеют право:**

- при предъявлении служебных удостоверений и предписания на проведение проверки свободно входить в служебные, производственные и иные помещения (объекты) проверяемого субъекта для проведения проверки;

– проверять у представителей проверяемого субъекта документы, удостоверяющие личность, и (или) документы, подтверждающие полномочия, а также в случаях и порядке, установленных законодательными актами, производить личный досмотр (обыск) и досмотр находящихся при них вещей, документов, ценностей и транспортных средств;

– требовать и получать от проверяемого субъекта необходимые для проверки документы (их копии), иную информацию, касающуюся его деятельности и имущества;

– направлять письменные запросы контрагентам проверяемого субъекта для получения копий документов и иной информации, имеющими отношение к проверяемым финансово-хозяйственным операциям, а при необходимости – проводить встречные проверки;

– истребовать у государственных органов, иных организаций и физических лиц, обладающих информацией и (или) документами, имеющими отношение к деятельности и (или) имуществу проверяемого субъекта, необходимую для проверки информацию и (или) документы;

– привлекать экспертов, специалистов;

– получать доступ к базам и банкам данных проверяемого субъекта;

– вызывать в контролирующий (надзорный) орган представителей проверяемого субъекта, участников контрольного обмера, а также других лиц, имеющих документы и (или) информацию о деятельности проверяемого субъекта;

– использовать технические средства, для сбора и фиксации доказательств, подтверждающих факты правонарушений;

– изымать у проверяемого субъекта подлинники документов, имеющих отношение к выявленным нарушениям, на срок, не превышающий срок проведения проверки либо требовать представления выписок из них или копий;

– проводить контрольные закупки товарно-материальных ценностей и контрольные оформления заказов на выполнение работ, оказание услуг;

– изымать на срок, не превышающий срок проведения проверки, для направления на техническое освидетельствование кассовое оборудование;

– требовать письменные и устные объяснения от представителей проверяемого субъекта, иных лиц по вопросам, возникающим в ходе проведения проверки;

– получать в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях сведения о счетах и вкладах (депозитах) проверяемого субъекта;

– знакомиться в территориальных органах государственного казначейства Министерства финансов с подлинными документами и счетами, в том числе валютными, получать сведения, справки и копии документов, связанных с операциями проверяемых субъектов, по другим вопросам, возникающим в ходе проверки;

– проводить проверки фактического наличия ценностей в кассах и кассовых помещениях, складах, архивах, иных местах хранения ценностей, требовать от представителей проверяемого субъекта проведения инвентаризации, а также проверять ее результаты;

– проводить отбор проб и образцов продукции и направлять их в аккредитованные испытательные центры (лаборатории) для определения ее соответствия требованиям технических нормативных правовых актов;

– осуществлять иные полномочия, предусмотренные законодательными актами.

Контролирующие (надзорные) органы и проверяющие **обязаны:**

- проводить проверку в соответствии с предписанием на ее проведение и законодательством;

- предъявить проверяемому субъекту служебное удостоверение и предписание на проведение проверки;

- внести определенные законодательством сведения о проведении проверки в книгу учета проверок (журнал производства работ) (при их представлении);

- проводить проверки в рабочее время проверяемых субъектов;

- требовать у проверяемых субъектов только те сведения и документы, которые относятся к вопросам, подлежащим проверке;

- производить отбор образцов (проб) в количестве (по нормам), установленном (установленным) Советом Министров Республики Беларусь и (или) нормативными правовыми актами Государственного комитета по стандартизации;

- соблюдать законодательство, права и законные интересы проверяемых субъектов;

- при проведении проверки соблюдать служебную этику;

- ознакомить представителей проверяемого субъекта с результатами проверки;

- заблаговременно путем направления уведомления, вызывать в контролирующий (надзорный) орган представителей проверяемого субъекта,

иных лиц. Уведомление вручается лицу под роспись либо другим способом, обеспечивающим его надлежащее извещение;

- требовать от представителей проверяемого субъекта, участников контрольного обмера устранения выявленных нарушений законодательства и контролировать исполнение этих требований;

- соблюдать охраняемую законодательными актами тайну;

- принимать необходимые меры по пресечению и предупреждению фактов нарушения законодательства, привлечению к ответственности лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения законодательства;

- принимать необходимые меры по возмещению вреда, причиненного государству, иным лицам;

- передавать в установленных случаях материалы проверок в органы уголовного преследования и суды;

- вносить предложения о применении мер дисциплинарного взыскания к лицам, действия (бездействие) которых повлекли нарушения;

- осуществлять иные полномочия, предусмотренные законодательными актами.

Проверяемые субъекты имеют право:

- получать от контролирующих (надзорных) органов информацию об основаниях включения проверки в координационный план контрольной (надзорной) деятельности;

- требовать от проверяющего предъявления служебного удостоверения и предписания на проведение проверки;

- отказать в допуске проверяющих на территорию проверяемого субъекта в случае отсутствия у них предписания на проведение проверки, служебных удостоверений, истечения срока проверки, предусмотренного в предписании на ее проведение;

- не допускать к проведению проверки проверяющего, отказавшегося внести необходимые сведения в книгу учета проверок;

- не выполнять требования проверяющего, если его требования не относятся к вопросам, подлежащим проверке;

- присутствовать при проведении проверки, давать объяснения по вопросам, относящимся к предмету проверки;

- заявить отвод эксперту, специалисту;

- просить о назначении эксперта, специалиста из числа указанных им лиц;

– представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта, специалиста;

– присутствовать с разрешения должностного лица контролирующего (надзорного) органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;

– знакомиться с заключением эксперта, специалиста;

– указывать в акте проверки о своем согласии или несогласии с ее результатами;

– требовать в установленном порядке возмещения ущерба, причиненного действиями (бездействием) проверяющих;

– получить копию предписания на проведение проверки, акт (справку) проверки, а также промежуточный акт – в случае его составления;

– обжаловать решения контролирующего (надзорного) органа по акту проверки, требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействие) проверяющих.

Проверяемые субъекты, их представители, участники контрольного обмера **обязаны:**

– выполнять законные требования контролирующих (надзорных) органов и проверяющих;

– обеспечить допуск проверяющих к проверке и предоставить необходимые для проверки документы, а также допустить проверяющих для обследования территорий и помещений, транспортных средств и иных объектов, используемых для осуществления деятельности;

– обеспечивать проверяющим возможность осуществления их прав и обязанностей, включая предоставление помещений, пригодных для проведения проверки (в случае их наличия);

– обеспечить проведение инвентаризации, контрольных обмеров, контрольных запусков в производство сырья и материалов, расчетов и экспертиз, а также других действий по проверке деятельности проверяемого субъекта;

– обеспечить возможность осуществления отбора проб и образцов, проведения испытаний, технических освидетельствований;

– изготавливать в установленных случаях, за свой счет копии изымаемых документов;

– возмещать в случаях и порядке, установленных Советом Министров Республики Беларусь, затраты, связанные с проведением исследований,

испытаний и экспертиз, привлечением экспертов, специалистов, а также стоимость израсходованных проб и образцов;

- содействовать проверяющим в проведении проверки;
- давать по требованию проверяющих письменные и устные объяснения по вопросам деятельности проверяемого субъекта, представлять справки, расчеты;
- являться в контролирующий (надзорный) орган по его вызову;
- представить проверяющему затребованную информацию и (или) документы или сообщить об их отсутствии;
- предупредить проверяющих о том, что проверяемые ими сведения относятся к охраняемой законодательными актами тайне;
- принять меры к устранению выявленных контролирующим (надзорным) органом по результатам проверки нарушений, возместить вред, причиненный государству, иным лицам.

Материально ответственные лица проверяемого субъекта обязаны присутствовать при проверке вверенных им ценностей, контрольных запусках в производство сырья и материалов, а также при других действиях по проверке в отношении проверяемого субъекта.

Тема 4. ПРОВЕДЕНИЕ ПРОВЕРОК

Вопросы:

- 4.1 Основные этапы проверки.
- 4.2 Методика оформления результатов проверки.
- 4.3 Реализация материалов проверок и организация контроля за выполнением принятых решений.
- 4.4 Учет и отчетность субъектов хозяйствования о контрольной (надзорной) работе.

4.1 Основные этапы проверки

Проведение проверки – это последовательный процесс, который начинается с подготовки к проведению и заканчивается проверкой устранения нарушений и недостатков, выявленных во время проверки. Этот процесс включает следующие этапы:

- 1) подготовка проверки;
- 2) проведение проверки;
- 3) систематизация полученной в ходе проверки информации;

- 4) оформление результатов проверки;
- 5) реализация материалов проверки и контроль за выполнением принятых решений;
- 6) учет и отчетность о контрольной (надзорной) работе.

В процессе подготовки к проверке руководитель группы проверяющий (руководитель проверки) составляет программу, предусматривающую перечень вопросов, подлежащих проверке и их распределение по исполнителям. Программа утверждается руководителем контролирующего органа, назначившего проверку.

Члены группы проверяющих на основе этой программы составляют индивидуальные рабочие планы, в которых отражают объем работы, сроки, приемы и способы проверки в соответствии с конкретным заданием. Эти планы утверждаются руководителем проверки.

Если проверка проводится по постановлению органов уголовного преследования или суда, то конкретный перечень вопросов, подлежащих проверке, согласовывается с этим органом.

О назначении плановой проверки проверяемый субъект должен быть письменно **уведомлен** не позднее чем за 10 рабочих дней до начала ее проведения.

При необходимости проведения контрольного обмера контролирующий (надзорный) орган обязан письменно известить его участников о времени и месте проведения не позднее чем за три рабочих дня до начала его осуществления.

Для проведения проверки (ревизии) проверяющим лицам выдается **предписание** руководителя контролирующего органа, заверенного печатью контролирующего (надзорного) органа или оформленного на фирменном бланке. В предписании указывается:

- номер и дата выдачи предписания;
- основание проведения проверки;
- наименование контролирующего (надзорного) органа, проводящего проверку;
- наименование (фамилия, имя, отчество) проверяемого субъекта;
- фамилия и инициалы проверяющего, его должность (состав группы проверяющих, фамилия и инициалы руководителя проверки, его должность);
- исчерпывающий перечень вопросов, подлежащих проверке;
- проверяемый период, который не должен превышать трех календарных лет, предшествующих году, в котором принято решение о ее назначении, но включает истекший период текущего календарного года;

– срок проведения проверки (дата начала и окончания проверки):

- не более 30 рабочих дней – для плановой проверки;
- не более 3 рабочих дней – для внеплановой тематической оперативной проверки;
- не более 5 рабочих дней – для контрольной проверки;
- не более 10 рабочих дней – для дополнительной проверки.

Перед началом **проведения проверки** руководитель проверки, обязан предъявить руководителю проверяемого юридического лица служебное удостоверение, предписание на проведение проверки, а также внести необходимые сведения в Книгу учета проверок (журнал производства работ).

Если проверка начинается с контрольной закупки ТМЦ либо контрольного оформления заказов на выполнение работ (оказание услуг), вручение предписания и служебного удостоверения осуществляется после их завершения.

После этого проверяющие знакомят руководителя проверяемого субъекта с перечнем вопросов, подлежащих проверке.

При проведении проверки проверяющий самостоятельно определяет методы и способы ее осуществления. При этом может использоваться контрольный список вопросов (чек-лист), который заполняется проверяющим и является неотъемлемой частью акта (справки) проверки.

Проверяющие могут производить осмотр объектов, используемых в деятельности проверяемого субъекта для определения соответствия фактических данных об этих объектах документальным данным, представленным проверяемым субъектом (имеющимся у него). Осмотр производится в присутствии представителя проверяемого субъекта (материально ответственного лица).

Проверяющие могут изымать оригиналы документов в случаях невозможности снятия с них копий (представления выписок из них), отказа проверяемого субъекта представить копии документов, а также необходимости проведения экспертизы (исследования) документов в целях установления их подлинности. Изъятие производится на основании постановления контролирующего (надзорного) органа, в присутствии представителей проверяемого субъекта, а в случае их отсутствия – в присутствии не менее двух понятых. При этом составляется акт изъятия, в котором указывается точное наименование и количество изъятых документов.

Если для разрешения возникающих в ходе проверки вопросов требуются специальные знания, то контролирующие (надзорные) органы на договорной основе вправе привлечь эксперта, о чем должен быть ознакомлен проверяемый субъект. По результатам экспертизы эксперт представляет заключение, в

котором излагаются сведения о проведенных им исследованиях, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы.

Оплата за проведение экспертизы производится контролирующими (надзорными) органами, а при установлении нарушений по вопросам экспертизы – за счет средств проверяемого субъекта.

Проверяющий имеет право применять при проведении проверки технические средства, предварительно уведомив под роспись руководителя проверяемого субъекта. О применении технических средств делается отметка в документе, составленном по итогам проверки, а полученные с их помощью материалы приобщаются к материалам проверки и остаются при них в течение всего срока хранения.

4.2 Методика оформления результатов проверки

По результатам проверки, в ходе которой выявлены нарушения составляется **акт**, а при отсутствии нарушений – **справка**.

По фактам выявленных нарушений проверяющим в пределах его компетенции может быть составлен **протокол об административном правонарушении** и (или) вынесено постановление по делу об административном правонарушении.

В вводной (вступительной) части акта проверки указываются следующие реквизиты:

- наименование документа
- основание назначения проверки, т. е. дата и номер предписания на ее проведение;
- состав комиссии, с указанием должностей, фамилий и инициалов проверяющих;
- даты начала и окончания проверки;
- место составления акта проверки;
- проверенный период;
- должности, фамилии и инициалы работников проверяемой организации, обязанных подписать акт, с указанием периода их работы на занимаемых должностях в проверяемом периоде;
- наименование проверяемого субъекта, местонахождение, подчиненность, УНП, реквизиты счетов в банке;
- наличие книги учета проверок (журнала производства работ), а также информация о произведенной в ней записи о данной проверке
- кем и когда были проведены предыдущие проверки за проверяемый период

по тем же вопросам, по которым проведена проверка;

- какие финансово-хозяйственные операции (документы), каким методом и за какой период проверены.

В основной (результативной) части акта приводится информация о результатах проверки по каждому вопросу, указанному в предписании. Эта часть акта представляет собой систематизированный перечень выявленных нарушений законодательства и включает следующее:

- описание факта нарушения, место и время его совершения;
- акты законодательства, требования которых нарушены;
- предусмотренная законодательными актами ответственность за данный вид нарушения;
- размер причиненного ущерба и другие последствия выявленных нарушений;
- должности и фамилии лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения проверяемым субъектом;
- иные сведения, необходимые для рассмотрения материалов о совершенном правонарушении и принятия решения по акту проверки и (или) вынесения требования (предписания) об устранении нарушений.

В акте проверки могут излагаться предложения об устранении выявленных нарушений.

В необходимых случаях к акту могут быть приложены справки и расчеты, составленные на основании проверенных документов, а также копии или выписки из документов, заверенные в установленном порядке, объяснения проверяемого субъекта.

По вопросам, возникающим в ходе проведения проверки, работники контролирующих органов имеют право требовать письменные объяснения от должностных лиц проверяемого субъекта и других граждан. Эти объяснения также прилагаются к основному акту ревизии и являются его неотъемлемой частью.

Акты (справки) проверки оформляются не менее чем в двух экземплярах и подписываются не позднее пяти рабочих дней со дня окончания проверки. Эти документы подписывают:

- проверяющие лица (руководитель проверки) с указанием даты подписания;
- руководитель проверяемого субъекта;
- лицо, осуществляющее руководство бухгалтерским учетом проверяемого субъекта;
- а при необходимости — другие участниками проверки (ревизии).

Акт контрольного обмера и обязательные приложения к нему подписываются участниками контрольного обмера.

Акт (справка) проверки в течение двух рабочих дней со дня его (ее) подписания проверяющим вручается под роспись руководителю проверяемого субъекта или направляется заказным письмом с уведомлением о вручении.

При наличии возражений по акту ревизии (проверки) подписывающие должностные лица проверяемого субъекта делают об этом запись перед своей подписью и не позднее 15 рабочих дней со дня подписания акта представляют в письменном виде возражения по его содержанию в контролирующий (надзорный) орган. Обоснованность доводов, изложенных в возражениях, изучается проверяющим и по ним в течение 15 рабочих дней составляется письменное заключение, которое направляется проверяемому субъекту заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается проверяемому субъекту или его представителю под роспись.

При необходимости не позднее 10 рабочих дней со дня поступления возражений может быть назначена дополнительная проверка в отношении проверяемого субъекта. В этом случае письменное заключение по возражениям направляется проверяемому субъекту не позднее 10 рабочих дней со дня завершения дополнительной проверки.

В случае если выявленное нарушение или злоупотребление может быть сокрыто или по выявленным фактам необходимо принять неотложные меры по их устранению и привлечению к ответственности виновных лиц, проверяющим до окончания проверки составляется **отдельный промежуточный акт**.

На его основании контролирующим (надзорным) органом может быть вынесено решение и (или) требование (предписание) об устранении выявленных нарушений, а факты, изложенные в промежуточном акте, включаются в акт проверки.

4.3 Реализация материалов проверок и организация контроля за выполнением принятых решений

Основными формами реализации результатов проверки являются:

- устранение недостатков по мере их выявления в ходе проверки;
- обсуждение результатов проверки в проверяемой организации;
- рассмотрение результатов проверки в контролирующей (надзорной) организации;
- передача материалов проверки в органы уголовного преследования.

В течение 30 рабочих дней со дня вручения (направления) акта проверяемому субъекту контролирующим (надзорным) органом выносятся решение по акту проверки и (или) требование (предписание) об устранении

нарушений, установленных в ходе проведения проверки. Первый экземпляр решения вручается под роспись руководителю проверяемой организации для принятия мер, а второй – остается в контролирующей организации для осуществления контроля.

Решение и требование (предписание) об устранении нарушений являются обязательными для исполнения проверяемым субъектом. О выполнении каждого пункта требования (предписания) проверяемый субъект письменно сообщает контролирующему (надзорному) органу, проводившему проверку, в сроки, установленные в этом требовании (предписании).

Руководитель контролирующего (надзорного) органа, подписавший (утвердивший) такое требование (предписание), не позднее двух рабочих дней со дня получения сообщения вправе назначить проведение контрольной проверки.

Если в процессе проверки (ревизии) обнаружены признаки административного правонарушения, рассмотрение которого относится к компетенции других органов (организаций), контролирующий (надзорный) орган обязан письменно сообщить им об этом.

Если в ходе проверки установлены факты причинения вреда, необоснованных списаний денежных средств и товарно-материальных ценностей в размере более 1000 базовых величин и иные факты, указывающие на признаки преступления, контролирующий (надзорный) орган передает материалы проверки в органы уголовного преследования. Материалы направляются в 10-дневный срок со дня вынесения решения по акту проверки и (или) требования (предписания) об устранении нарушений, с сопроводительным письмом, в котором указываются:

- наименование (фамилия, имя, отчество) проверяемого субъекта,
- его местонахождение (место жительства),
- выявленные нарушения,
- требования законодательства, которые нарушены,
- должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение проверяемым субъектом законодательства.

К сопроводительному письму прилагаются копии следующих документов:

- акта проверки;
- документов, регламентирующих должностные обязанности лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение законодательства (при их наличии);
- возражений по акту проверки (при их наличии) и заключений по

результатам их рассмотрения, акта дополнительной проверки (при его наличии);

- решения по акту проверки и (или) требования (предписания) об устранении нарушений, постановления о наложении административного взыскания в отношении проверяемого субъекта;

- объяснений лиц по фактам выявленных нарушений (при их наличии).

В органах уголовного преследования полученные материалы регистрируются и рассматриваются. Информация о принятом решении направляется в контролирующий (надзорный) орган в 10-дневный срок со дня его вынесения.

По окончании проверки контролирующий (надзорный) орган, проводивший проверку, имеет право проинформировать вышестоящий контролирующий (надзорный) орган, собственника имущества проверяемого субъекта о выявленных фактах нарушений законодательства и внести предложения о предотвращении их в будущем.

Вынесенные по результатам проверки решения и действия проверяющих могут быть обжалованы в вышестоящий контролирующий (надзорный) орган или вышестоящему должностному лицу, которому проверяющие непосредственно подчинены в течение 30 календарных дней со дня их вынесения (совершения). Жалоба рассматривается в месячный срок со дня ее получения.

Жалоба на решение по акту проверки, требование (предписание) об устранении нарушений, действия (бездействие) проверяющих может быть подана в экономический суд в течение года со дня их вынесения.

Решение по жалобе в течение трех рабочих дней со дня его принятия направляется проверяемому субъекту заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается ему под роспись. Копия решения в такой же срок направляется в контролирующий (надзорный) орган, решение, требование (предписание) или действия (бездействие) должностных лиц которого обжаловались.

4.4 Учет и отчетность субъектов хозяйствования о контрольной (надзорной) работе

Проверяемые субъекты, обязаны вести учет проверок, осуществляемых органами государственного управления в Книге учета проверок, а строительные организации – в Журнале производства работ.

Книга учета проверок (журнал производства работ) выдается

проверяющему после предъявления им предписания на проведение проверки и служебного удостоверения.

В эту книгу представителями контролирующих органов вносится следующая информация:

- наименование контролирующего (надзорного) органа;
- вид проверки (плановая, внеплановая);
- номер пункта координационного плана контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь (для плановой проверки) или основание для назначения внеплановой проверки;
- номер и дата выдачи предписания;
- ФИО, должность проверяющего;
- дата начала проверки;
- подпись проверяющего;
- дата окончания проверки;
- наименование документа по результатам проверки (ревизии) и дата его составления.

Невнесение должностным лицом контролирующего (надзорного) органа записи о проведении проверки в книгу учета проверок (журнал производства работ) (при их представлении) являются основаниями для признания проверки незаконной.

Учет проведенных проверок ведется и в контролирующих органах. На основе этой информации формируется отчетность о контрольной (надзорной) работе.

В частности, контролирующие органы, осуществляющие ведомственный контроль представляют ведомственную отчетность «Отчет о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью». В отчете отражаются данные о проведенных проверках в рамках ведомственного контроля за финансово-хозяйственной деятельностью подчиненных юридических лиц и их обособленных подразделений, имеющих учетный номер плательщика, мониторингах, которые были завершены в отчетном периоде и по которым имеются оформленные в установленном порядке акты (справки) проверок, аналитические (информационные) записки по результатам мониторингов.

Структурные подразделения Министерства финансов, главные управления Министерства финансов по областям и г. Минску, финансовые управления облисполкомов и Минского горисполкома также представляют ведомственную отчетность «Отчет о контрольно-экономической работе №1 КЭР». В отчете отражаются данные о проведенных проверках, выявленных нарушениях и принятых мерах по результатам проверок.

Тема 5 СУЩНОСТЬ, СОДЕРЖАНИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ АУДИТА

Вопросы:

5.1 История возникновения аудита.

5.2 Сущность и содержание аудита. Место аудита в системе финансового контроля.

5.3 Классификация аудита.

5.4 Профессиональная этика аудиторов.

Нормативные документы:

– Национальные правила аудиторской деятельности «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности» утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.10.2000 № 114.

– Национальные правила аудиторской деятельности «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19.12.2007 № 189.

5.1 История возникновения аудита

Возникновение аудита связано с разделением интересов собственников бизнеса и их наемных работников. Собственников бизнеса интересует достоверная финансовая информация, которая позволяет оценить реальное состояние бизнеса и прогнозировать последствия различных экономических решений. А наемные управляющие заинтересованы в том, чтобы наилучшим образом представить результаты своего труда в финансовой отчетности. Кроме того, сама отчетность может быть подвержена искажениям в связи с применением различных оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов и событий хозяйственной жизни.

В условиях рынка в объективной финансовой информации заинтересованы также представители различных партнерских групп, которые непосредственно связаны с конкретным бизнесом, например, поставщики, покупатели, кредиторы, государственные органы. Каждая из этих групп пользователей финансовой информации имеет различные возможности доступа к ней. Кроме того, для того, чтобы оценить достоверность отчетности им необходимы специальные знания и навыки.

Поэтому возникла объективная потребность в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию, опыт и

разрешение на оказание услуг по оценке достоверности финансовой информации, представленной в отчетности субъектов хозяйствования.

Для обоснования необходимости аудита была создана теория агентов, суть которой в рассмотрении круга лиц, заинтересованных в достоверной финансовой информации, и изучении их интересов и потребностей.

Первые независимые аудиторы появились еще в XIX веке в акционерных компаниях Европы.

Исторической родиной аудита считается Великобритания, где с 1844г. издан ряд законов, предусматривающих проверку независимыми бухгалтерами бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами. В 1862 году был принят закон «Об обязательном аудите».

В США в 1887 году была образована Ассоциация аудиторов. В 1917 г. первое официальное постановление об аудите балансов.

В Германии в 1870 году предприняты первая попытка введения аудита.

Мировой экономический кризис 1929—1933 гг. усилил потребность в аудиторских услугах. После окончания кризиса практически все страны законодательно начали устанавливать необходимые требования к объему информации, содержащейся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, и вводить обязательность ее публикации.

В Республике Беларусь национальная законодательная база, регулирующая аудиторскую деятельность, начала формироваться в 1991 году. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь «О контрольно-ревизионной службе» от 30 сентября 1991 года № 367 было признана целесообразность создания в республике аудиторской службы и утверждено Временное положение об аудиторской деятельности в Республике Беларусь.

08.11.1994 был принят Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», который утратил силу в связи с принятием нового закона от 12.07.2013 №56-3.

5.2 Сущность и содержание аудита. Место аудита в системе финансового контроля

В международной практике под **аудитом** понимается независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом.

В соответствии с законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» № 56-3 от 12.07.2013:

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности – аудиторская услуга по независимой оценке бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения аудиторского мнения о ее достоверности.

Аудит, как и проверка, является одной из организационных форм финансового контроля. Поэтому при проведении проверки и аудита могут использоваться одни те же приемы документального и фактического контроля, требуется одна и та же квалификация субъектов финансового контроля.

Вместе с тем, существуют признаки, по которым аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности отличается от проверки:

Признак	Аудит	Проверка
Цель	Повышение доверия предполагаемых пользователей к бухгалтерской (финансовой) отчетности	Повышение эффективности деятельности проверяемых объектов
Организационная форма	Предпринимательская деятельность	Исполнительская деятельность
Основа взаимоотношений	Договор	Предписание руководителя контролирующего (надзорного) органа
Управленческие связи	Горизонтальные связи: равноправие во взаимоотношениях с заказчиком, отчет перед ним	Вертикальные связи: назначение, отчет перед руководителем контролирующего (надзорного) органа
Принцип оплаты услуг	Аудиторские услуги оплачивает заказчик	Оплата производится контролирующим (надзорным) органом, назначивший проверку
Оформление результатов	Аудиторское заключение	Акт (справка) проверки

5.3 Классификация аудита

Существует несколько подходов к классификации аудита в зависимости от того, какой признак положен в основание классификации.

По исполнителям аудит может быть внешним и внутренним.

Внешний аудит проводится независимым аудитором или аудиторской организацией.

Внутренний аудит проводится по желанию и на условиях экономического субъекта его специалистами (внутренней службой аудита).

В свою очередь внешний аудит в зависимости от вида деятельности

аудируемого лица подразделяется на:

- общий,
- аудит страховых организаций,
- аудит банков,
- аудит бирж,
- аудит инвестиционных и внебюджетных фондов.

По обязательности проведения различают инициативный и обязательный аудит.

Аудит, проводимый по инициативе экономического субъекта (его руководства, собственников, акционеров и т. п.), считается инициативным (добровольным); характер и масштабы такого аудита определяет заказчик.

Обязательный аудит – это внешний аудит, обязательность проведения которого установлена законодательными актами.

Обязательный аудит достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности проводится ежегодно не позднее 30 июня года, следующего за отчетным, у следующих субъектов хозяйствования:

- в акционерных обществах, обязанных согласно законодательству Республики Беларусь раскрывать информацию об акционерном обществе в соответствии с законодательством Республики Беларусь о ценных бумагах;
- в Национальном банке Республики Беларусь;
- в банках, банковских группах, банковских холдингах;
- на биржах;
- в страховых организациях, у страховых брокеров;
- у резидентов Парка высоких технологий;
- в организации, осуществляющей гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц;
- у профессиональных участников рынка ценных бумаг;
- в иных организациях, у которых объем выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) за предыдущий отчетный год превышает в эквиваленте 5 000 000 евро по официальному курсу белорусского рубля к евро, установленному Национальным банком Республики Беларусь на 31 декабря предыдущего отчетного года.

Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности колхозов (сельскохозяйственных производственных кооперативов) и крестьянских (фермерских) хозяйств не проводится.

Затраты на проведение обязательного аудита включаются в состав расходов субъектов хозяйствования.

По предмету контроля различают аудит:

– достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности ;
– правильности отражения операций по счетам бухгалтерского учета;
– целевого использования кредитов и инвестиций;
– финансового состояния аудируемого лица;
– формирования уставного фонда, организации;
– достоверности налоговых деклараций (расчетов);
– состава и стоимости предприятия как имущественного комплекса;
– стоимости основных средств аудируемого лица;
– иных показателей финансовой и хозяйственной деятельности аудируемых лиц.

По периодичности проведения различают первоначальный и согласованный (повторяющийся) аудит.

Первоначальный аудит конкретного аудируемого лица проводится определенным аудитором (аудиторской организацией) впервые.

Согласованный (повторяющийся) аудит конкретного аудируемого лица проводится определенным аудитором (аудиторской организацией) повторно или на регулярной основе.

5.4 Профессиональная этика аудиторов

Особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому при проведении аудита необходимо соблюдать следующие принципы профессиональной этики:

1. 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. Добросовестность заключается в обязательности оказания аудитором аудиторских услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим использованием своих способностей.

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

4. Честность и объективность заключаются в соблюдении аудитором общих норм морали, а также в применении непредвзятости и беспристрастности при составлении аудиторского заключения.

5. 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.

6. 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.

Тема 6. АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ: ЕЕ СОДЕРЖАНИЕ И РЕГУЛИРОВАНИЕ

Вопросы:

- 6.1 Государственное регулирование и контроль осуществления аудиторской деятельности в Республике Беларусь.
- 6.2 Субъекты аудиторской деятельности.
- 6.3 Международные и национальные стандарты аудита.
- 6.4 Права, обязанности и ответственность субъектов аудиторской деятельности.

Нормативные документы:

- 1. Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 12.07.2013 № 56-З.
- 2. Положение о Министерстве финансов Республики Беларусь, утв. постановлением Совета Министров Республики Беларусь 31.10.2001 №1585.
- 3. Национальные правила аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя» утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 16.01.2003 № 4.

6.1 Государственное регулирование и контроль осуществления аудиторской деятельности в Республике Беларусь

Аудиторская деятельность – предпринимательская деятельность по

оказанию аудиторских услуг.

Государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь осуществляется:

- Президентом Республики Беларусь,
- Советом Министров Республики Беларусь,
- Министерством финансов Республики Беларусь,
- Национальным банком Республики Беларусь.

Президент Республики Беларусь определяет единую государственную политику и осуществляет иные полномочия в области аудиторской деятельности.

Совет Министров Республики Беларусь:

- обеспечивает проведение единой государственной политики в области аудиторской деятельности;
- устанавливает порядок проведения аттестации на право получения квалификационного аттестата аудитора и порядок подтверждения квалификации аудиторами;
- устанавливает перечень грубых нарушений порядка осуществления аудиторской деятельности, являющихся основаниями для аннулирования квалификационного аттестата аудитора;
- осуществляет иные полномочия в области аудиторской деятельности.

Министерство финансов Республики Беларусь в области государственного регулирования аудиторской деятельности выполняет следующие функции:

- реализует единую государственную политику в области аудиторской деятельности;
- разрабатывает и принимает национальные правила аудиторской деятельности;
- принимает нормативные правовые акты и устанавливает формы документов в области аудиторской деятельности (кроме аудиторской деятельности в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, банковских группах, банковских холдингах);
- проводит аттестацию на право получения квалификационного аттестата аудитора и подтверждение квалификации аудиторами;
- ведет учет субъектов аудиторской деятельности;
- контролирует соблюдение субъектами аудиторской деятельности законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности (за исключением законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности в банках, банковских группах, банковских холдингах);

– обобщает информацию и проводит анализ осуществления аудиторской деятельности в Республике Беларусь;

– представляет в пределах своих полномочий Республику Беларусь в международных организациях, занимающихся вопросами аудиторской деятельности;

– осуществляет иные полномочия в области аудиторской деятельности в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Контроль за соблюдением законодательства об аудиторской деятельности в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, банковских группах, банковских холдингах осуществляется **Национальным банком Республики Беларусь**.

6.2 Субъекты аудиторской деятельности

Субъектами аудиторской деятельности являются аудиторы и аудиторские организации.

Аудитор – физическое лицо, имеющее высшее экономическое и (или) юридическое образование и стаж работы по соответствующей специальности не менее трех лет и имеющее квалификационный аттестат аудитора.

Аудитор может заниматься аудиторской деятельностью в качестве аудитора – индивидуального предпринимателя, а также в качестве работника аудиторской организации.

Аудиторская организация – коммерческая организация, осуществляющая аудиторскую деятельность, в штате которой должно состоять не менее пяти аудиторов, для которых эта организация является основным местом работы.

Организационная структура управления аудиторской организацией зависит от численности персонала и видов оказываемых аудиторских услуг. Руководителем аудиторской организации может быть только аудитор, который не менее двух лет оказывал аудиторские услуги в качестве работника аудиторской организации (работника аудитора – индивидуального предпринимателя) и (или) в качестве аудитора – индивидуального предпринимателя.

В крупнейших аудиторских фирмах стран с развитой рыночной экономикой в составе персонала имеются следующие специалисты :

– ведущий партнер, отвечающий за развитие и уровень взаимоотношений с экономическими субъектами;

– технический партнер отвечающий за подготовку и качество аудиторских услуг;

– менеджер, оказывающий помощь техническому партнеру в проведении аудиторской работы, которая требует наличия значительного опыта и принятия обоснованных решений;

– старший аудитор, оказывает помощь техническому партнеру и менеджеру, работает непосредственно с ассистентами (линейным персоналом), распределяет и курирует их работу;

– ассистенты (линейный персонал), которые непосредственно проводят аудит и помогают старшему аудитору в подготовке отчета.

Субъекты аудиторской деятельности в Республике Беларусь помимо осуществления аудиторской деятельности могут оказывать следующие профессиональные услуги:

– ведение бухгалтерского 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);

– постановку и восстановление бухгалтерского и (или) иного учета;

– анализ хозяйственной деятельности организации, оценку предпринимательских рисков, финансовое планирование;

– разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

– оценку стоимости объектов гражданских прав;

– консультационные услуги;

– автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

– разработку методических пособий и рекомендаций по вопросам осуществления аудиторской деятельности и оказания профессиональных услуг;

– выполнение научно-исследовательских работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

– реализацию образовательной программы обучения в организациях, а также образовательной программы обучающих курсов (лекториев, тематических семинаров, практикумов, тренингов и иных видов обучающих курсов) по вопросам осуществления аудиторской деятельности и оказания профессиональных услуг.

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

Субъекты аудиторской деятельности в целях координации своей деятельности, а также представления и защиты общих интересов могут создавать аудиторские объединения.

6.3 Международные и национальные стандарты аудита

Стандарты аудита – единые базовые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению результатов и оценке качества проведения аудита и оказания сопутствующих услуг, а также к образованию аудиторов и оценке их квалификации.

Существуют международные и национальные стандарты.

Разработкой международных аудиторских стандартов занимается Совет по международным стандартам аудита и обеспечению уверенности (International Auditing and Assurance Standards Board) Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants), созданной в 1977 г.

Международные стандарты аудита (далее – МСА), разрабатываемые Советом, содержат основные принципы, общие требования, предъявляемые к проведению аудита и аудиторами, соответствующие рекомендации, представленные в форме пояснительного материала. Совет ежегодно издает сборник документов, регулирующих профессиональную деятельность аудиторских организаций, – Международные стандарты по контролю качества, аудиту, обзорным проверкам и другим услугам по заданиям, связанным с обеспечением уверенности, и сопутствующим услугам (Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements) (Рисунок 6.1).

Аудиторские организации в процессе своей деятельности обязаны руководствоваться также нормами профессиональной этики, определенными Международной федерацией бухгалтеров в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров.

Международные аудиторские стандарты носят рекомендательный характер при разработке национальных стандартов, но их требования обязательны при проведении аудита транснациональных компаний.

Национальные стандарты есть в каждой стране. Они разрабатываются с учетом требований национального законодательства и аудиторской практики.

В Республике Беларусь они утверждаются Министерством финансов Республики Беларусь и называются Национальными правилами аудиторской деятельности.

Правила аудиторской деятельности в Республике Беларусь делятся на:

- 1) национальные правила аудиторской деятельности;
- 2) внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения;
- 3) внутренние правила аудиторской деятельности аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя).

Правила аудиторской организации по своему назначению могут быть объединены в следующие группы:

- правила, содержащие общие положения по аудиту;
- правила, устанавливающие порядок проведения аудита;
- правила, устанавливающие порядок формирования выводов и аудиторского заключения;
- специализированные правила;
- правила, устанавливающие порядок оказания сопутствующих аудиту услуг;
- правила по образованию и подготовке кадров аудиторской организации.

Помимо внутренних правил аудиторские организации (аудиторы) разрабатывают методики, инструкции, положения, перечень аудиторских процедур, рабочие таблицы и вопросники, макеты и другие документы вспомогательного характера, раскрывающие подходы к проведению аудита.

6.4 Права, обязанности и ответственность субъектов аудиторской деятельности

Аудиторские организации (аудиторы – индивидуальные предприниматели) **имеют право:**

- самостоятельно определять формы и методы оказания аудиторских услуг;
- проверять у аудируемого лица первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и другие документы о его деятельности, фактическое наличие отдельных активов и обязательств, их соответствие данным бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- участвовать в проведении инвентаризации активов и обязательств аудируемого лица;
- получать в соответствии с законодательством Республики Беларусь по письменному запросу в республиканских органах государственного управления, иных государственных организациях, подчиненных Правительству Республики Беларусь, и в других организациях сведения о деятельности

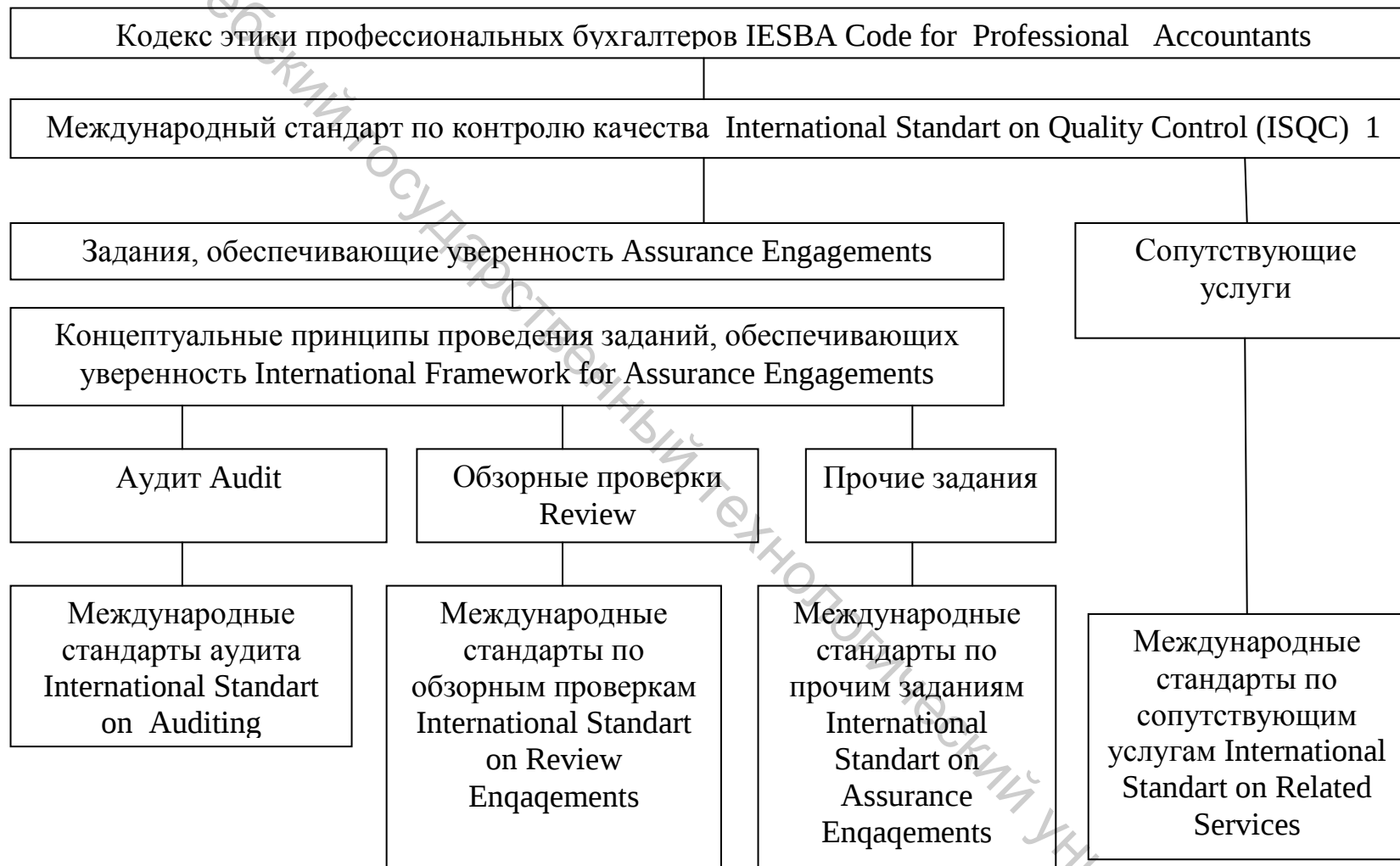


Рисунок 6.1 – Международные стандарты аудита

аудируемого лица в объеме, необходимом для выполнения договора оказания аудиторских услуг;

- привлекать на договорной основе в соответствии с законодательством Республики Беларусь в качестве экспертов лиц, не состоящих в штате аудиторской организации и обладающих специальными навыками, знаниями и опытом в определенной сфере деятельности, отличной от аудиторской деятельности;

- получать у должностных лиц аудируемого лица при заключении договора оказания аудиторских услуг информацию, необходимую для оценки объема работ по такому договору;

- получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и (или) письменной форме, а также в электронном виде по вопросам, возникающим в ходе оказания аудиторских услуг;

- отказаться от исполнения договора оказания аудиторских услуг в случаях непредоставления аудируемым лицом необходимых документов, произвольного вмешательства аудируемого лица в процесс оказания аудиторских услуг, выявления в ходе оказания аудиторских услуг обстоятельств, оказывающих либо способных оказать влияние на объективность аудиторского мнения;

- осуществлять иные права, не противоречащие законодательству Республики Беларусь и вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг.

Аудиторские организации (аудиторы) **обязаны:**

- выполнять требования законодательства при осуществлении аудиторской деятельности и оказании профессиональных услуг;

- вести учет заключенных договоров оказания аудиторских услуг;

- качественно оказывать аудиторские и профессиональные услуги;

- возмещать причиненные убытки в случае невыполнения или ненадлежащего выполнения обязательств, предусмотренных договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае виновного неисполнения обязанности по качественному оказанию аудиторских услуг, включая случаи последующего выявления контролирующими (надзорными) органами нарушений финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, не выявленных в ходе оказания аудиторских услуг;

- осуществлять внутренний контроль качества работы аудиторов в соответствии с установленными аудиторской организацией или аудитором - индивидуальным предпринимателем внутренними правилами аудиторской деятельности;

– обеспечивать сохранность полученных, в том числе в электронном виде, документов аудируемых лиц;

– отказаться от оказания аудиторских услуг в целях соблюдения принципа независимости;

– уведомлять заказчика аудиторских услуг о выявленных нарушениях в бухгалтерском и (или) ином учете, бухгалтерской (финансовой) и (или) иной отчетности и предоставлять рекомендации по устранению выявленных нарушений исходя из результатов оказания аудиторских услуг;

– сообщать собственнику имущества (учредителям, участникам) аудируемого лица по итогам проведенного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в письменной форме сведения, свидетельствующие о нарушении законодательства Республики Беларусь, в результате которого причинен либо может быть причинен ущерб физическому лицу, и (или) юридическому лицу, и (или) государству в размере, превышающем 1000 базовых величин на дату обнаружения нарушения законодательства Республики Беларусь;

– представлять в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь аудиторское заключение;

– обеспечивать сохранность документов, составленных аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем, в том числе в электронном виде, в ходе оказания аудиторских услуг, в течение не менее пяти лет с даты завершения оказания аудиторских услуг по договору оказания аудиторских услуг, если иное не установлено законодательством Республики Беларусь;

– обеспечивать соблюдение принципов конфиденциальности, профессиональной компетентности и профессионального поведения;

– соблюдать условия договора оказания аудиторских услуг;

– представлять в Министерство финансов Республики Беларусь информацию об осуществлении аудиторской деятельности в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь;

– при проведении контролирующими (надзорными) органами контроля за соблюдением законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности предоставлять всю необходимую для проверки информацию, в том числе в электронном виде;

– исполнять в соответствии с законодательством Республики Беларусь иные обязанности, в том числе вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг.

Субъекты аудиторской деятельности несут ответственность за:

- нарушение законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности;
- нарушение условий договора оказания аудиторских услуг;
- достоверность аудиторского мнения, выраженного в аудиторском заключении;
- выдачу (подписание) заведомо ложного аудиторского заключения.

Тема 7. ОРГАНИЗАЦИЯ И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА

Вопросы:

- 7.1 Основные этапы аудита.
- 7.2 Планирование аудита.
- 7.3 Система внутреннего контроля организации и ее использование внешним аудитором.
- 7.4 Понятие существенности в аудите.
- 7.5 Аудиторский риск и его составляющие.
- 7.6 Аудиторская выборка: понятие, порядок построения и оценка ее результатов.

Нормативные документы:

- Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 12.07.2013 №56-3.
- Национальные правила аудиторской деятельности «Планирование аудита» утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 04.08.2000 № 81.
- Национальные правила аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности» утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2008 № 203.
- Национальные правила аудиторской деятельности «Существенность в аудите» утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 06.03.2001 № 24.
- Национальные правила аудиторской деятельности «Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите» утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2001 № 77.

7.1 Основные этапы аудита

Выделяют несколько этапов аудита, основными из которых являются:

- 1) предварительное планирование;
- 2) планирование аудита;
- 3) проведение аудита;
- 4) составление аудиторского заключения.

Этап подготовки к аудиту начинается с обращения заказчика по поводу проведения аудита. Причем заказчиком может выступать как аудируемое лицо, так и иные лица.

До заключения договора оказания аудиторских услуг аудиторская организация (аудитор) должна:

- убедиться в том, что сохраняет независимость по отношению к аудируемому лицу и (или) заказчику аудита и способна принять аудиторское задание;
- обсудить с заказчиком объект и цель аудита, а также этапы его проведения;
- получить с согласия аудируемого лица информацию, которая необходима для понимания его финансовой и хозяйственной деятельности и оказывает влияние на данные его бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- оценить возможность проведения аудита у данного аудируемого лица и по результатам такой оценки принять решение о его проведении либо обоснованно отказаться.

Затем аудитором (аудиторской организацией) определяется объем аудита, сроки его проведения, трудоемкость предстоящей работы и соответствующая ей стоимость проведения аудита.

Объем аудита – совокупность аудиторских процедур, которые необходимы для достижения целей аудита при определенных обстоятельствах его проведения.

С целью определения объема аудита аудитор (аудиторская организация) обязан провести преддоговорное обследование, а именно:

- предварительно ознакомиться с деятельностью аудируемого лица;
- выделить наиболее важные вопросы предстоящего аудита;
- выяснить условия, требующие особого внимания;
- определить степень доверия учетной системе и системе внутреннего контроля аудируемого лица;
- определить примерный объем предстоящей работы и ее продолжительность;

- установить сущность и необходимый объем аудиторских доказательств;
- проанализировать работу внутренних аудиторов и возможность их привлечения к аудиту;
- изучить целесообразность привлечения других аудиторов для проведения аудита в обособленных структурных подразделениях аудируемого лица;
- выявить необходимость привлечения экспертов.

По результатам преддоговорного обследования устанавливается примерный объем аудита и принимается решение о возможности (невозможности) оказания аудиторских услуг. Поэтому этот этап аудита называют предварительным планированием.

В случае положительного решения о возможности проведения аудита этап подготовки к проведению аудита заканчивается подписанием договора оказания аудиторских услуг между аудитором (аудиторской организацией) и заказчиком. Договор оказания аудиторских услуг заключается в письменной форме и включает следующие существенные условия:

- 1) предмет договора;
- 2) сроки оказания аудиторских услуг;
- 3) права и обязанности сторон;
- 4) стоимость аудиторских услуг, сроки и порядок их оплаты;
- 5) ответственность сторон за невыполнение или ненадлежащее выполнение обязательств, предусмотренных договором;
- 6) порядок разрешения споров;
- 7) порядок соблюдения конфиденциальности;
- 8) иные условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Закрываемые договоры на оказание аудиторских услуг должны регистрироваться в книге регистрации заключенных договоров оказания аудиторских услуг.

7.2 Планирование аудита

Планирование аудита – разработка общей стратегии и составление детального плана применительно к ожидаемому характеру, срокам и объему аудиторских процедур.

Процесс планирования включает в себя:

- предварительное планирование (на этапе подготовки к аудиту);
- разработку общей стратегии аудита;

- составление плана аудита;
- внесение изменений в план в ходе аудита;
- осуществление руководства и контроля;
- документирование действий, связанных с составлением и изменениями стратегии и плана аудита.

Общая стратегия аудита – документально оформленные основные решения аудиторской организации по предполагаемому объему аудита, временным рамкам его проведения и основным направлениям работы.

Разработка общей стратегии аудита на основе результатов предварительного планирования включает:

- 1) установление характеристик аудиторского задания, влияющих на его объем;
- 2) определение итоговых и промежуточных документов по результатам аудита и сроков их предоставления;
- 3) рассмотрение важных факторов, которые оказывают влияние на ход аудита, к которым относятся:
 - установленный уровень (уровни) существенности;
 - участки бухгалтерского учета и отчетности, наиболее подверженные риску существенных искажений;
 - предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица;
 - специфические особенности деятельности аудируемого лица и его бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Документально оформленная общая стратегия аудита отражает лишь общий объем, сроки и направления предстоящей работы. На ее основе разрабатывается план аудита, который должен подробно раскрывать:

- 1) характер, сроки проведения и объем процедур оценки рисков существенных искажений, которые выполняются на начальном этапе аудита;
- 2) характер, сроки проведения и объем аудиторских процедур в отношении проверки каждой существенной группы операций, остатков по счетам и раскрытия информации в отчетности;
- 3) перечень других аудиторских процедур, выполняемых в соответствии с требованиями правил аудиторской деятельности.

План аудита – документ, составляемый аудиторской организацией и содержащий описание характера, сроков и объема аудиторских процедур, которые необходимо выполнить для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств достоверности проверяемой информации, соответствия законодательству финансово-хозяйственных операций,

совершаемых аудируемым лицом, а также снижения аудиторского риска до приемлемого уровня.

По мере выполнения отдельных пунктов плана в него могут вноситься коррективы, например после выполнения процедур оценки риска существенных искажений могут уточняться запланированные к проведению процедуры проверки по существу.

7.3 Система внутреннего контроля организации и ее использование внешним аудитором

Система внутреннего контроля (СВК) – совокупность методов управления, организационных мер, методик и процедур, принятых и осуществляемых собственниками, руководством и другими работниками аудируемого лица.

СВК аудируемого лица состоит из следующих элементов:

- 1) контрольной среды;
- 2) процесса оценки рисков хозяйственной деятельности;
- 3) информационных систем, связанных с процессом подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 4) контрольных действий;
- 5) мониторинга средств контроля.

Понятие СВК подразумевает наличие всех пяти перечисленных элементов.

Рассмотрим сущность каждого из указанных элементов СВК и цели их оценки аудитором.

Контрольная среда включает функции управления и руководства аудируемым лицом; отношение, осведомленность и практические действия руководства и собственников аудируемого лица, направленные на организацию и поддержание функционирования СВК, а также понимание ее значимости.

При оценке контрольной среды аудитор (аудиторская организация) должен изучить ее элементы, каким образом они используются в деятельности аудируемого лица и обеспечивает ли контрольная среда надлежащую основу для других элементов СВК.

Процесс оценки рисков хозяйственной деятельности связан с выявлением и устранением рисков хозяйственной деятельности, а также их вероятных последствий.

При оценке этого элемента СВК аудитор (аудиторская организация) должен выяснить, каким образом руководство аудируемого лица выявляет

риски, имеющие отношение к отчетности, оценивает их значимость, вероятность возникновения и управляет рисками.

Информационные системы, связанные с подготовкой отчетности, включают в себя систему бухгалтерского учета и состоят из соответствующих процедур и записей, установленных для инициирования хозяйственных операций, их регистрации, обработки и включения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а также для обеспечения учета соответствующих активов, обязательств и собственного капитала.

По результатам оценки информационной системы аудитор (аудиторская организация) должен сделать вывод о ее соответствии условиям деятельности аудируемого лица.

Контрольные действия представляют собой политику и процедуры, которые позволяют удостовериться, что распоряжения руководства выполняются.

Для целей аудита контрольные действия можно сгруппировать по следующим категориям методов и процедур:

- а) санкционирование,
- б) проверка выполнения управленческих решений,
- в) обработка информации, с целью проверки ее полноты, точности, а также санкционирования отдельных операций, например доступа к информации,
- г) проверка физического наличия и состояния объектов,
- д) разделение обязанностей.

С целью оценки контрольных действиях аудируемого лица, аудитор (аудиторская организация) должен изучить каким образом они предупреждают, выявляют и устраняют существенные искажения в группах однотипных хозяйственных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета и раскрытиях информации.

Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки функционирования СВК во времени с целью обеспечения непрерывной и эффективной работы средств контроля.

Оценивая мониторинг средств контроля аудируемого лица аудитор (аудиторская организация) должен получить информацию об основных видах мероприятий, с помощью которых реализуется мониторинг и как осуществляются необходимые корректирующие действия в отношении средств контроля.

В процессе оценки любого из элементов СВК аудируемого лица аудитор (аудиторская организация) изучает те средства контроля, которые направлены

на оценку риска существенного искажения информации, т. е. имеют отношение к целям аудита. При этом необходимо провести оценку надлежащей организации и уместности этих средств контроля и установить факт их применения.

Для этого используются следующие процедуры оценки рисков:

- запросы работникам и руководству аудируемого лица;
- наблюдение за функционированием конкретных средств контроля;
- инспектирование документов и отчетов;
- наблюдение за отражением существенных хозяйственных операций в информационных системах, имеющих отношение к подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Для полной оценки средств контроля аудируемого лица аудитор (аудиторская организация) должен провести тестирование эффективности функционирования средств контроля. Однако следует учитывать, что СВК аудируемого лица не может быть абсолютно эффективной в силу присущих ей ограничений.

7.4 Понятие существенности в аудите

Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Под **достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности** понимается такая степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая позволяет пользователю бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать обоснованные решения, базирующиеся на этих выводах.

Обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, называются в аудите **существенностью**.

На достоверность отчетности может оказывать существенное влияние информация об имуществе аудируемого лица, его обязательства, доходах, расходах и хозяйственных операциях. Эта информация считается существенной если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, принятые на ее основе.

Существенность зависит от величины показателя бухгалтерской

(финансовой) отчетности и (или) выявленной ошибки оцениваемых в случае их пропуска или искажения. Оценка существенности является предметом профессионального суждения аудиторской организации (аудитора).

Совокупный размер допустимых искажений данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, который не оказывает влияния на качество решений, принимаемых пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании этой отчетности, называется уровнем существенности.

Приемлемый уровень существенности устанавливается аудиторской организацией на этапе планирования и отражается в рабочей документации аудитора.

Существенность искажений оценивается аудитором с качественной и количественной точки зрения.

При определении качественной стороны существенности аудитору необходимо решить, являются ли существенными обнаруженные у аудируемого лица несоответствия порядка совершения им финансово-хозяйственных операций требованиям действующего законодательства.

При определении количественной стороны существенности аудитор оценивает, превосходят ли по отдельности и (или) в сумме обнаруженные и ожидаемые искажения показателей отчетности установленный для этой отчетности уровень существенности.

Для определения уровня существенности аудитору необходимо:

1) выбрать базовые показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность аудируемого лица, для которых будет установлен уровень существенности (базовые показатели);

2) установить уровень существенности для каждого из выбранных базовых показателей или единый уровень существенности в целом для бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На практике для определения уровня существенности используют следующие базовые показатели и соответствующие им процентные доли, показывающие какую часть от их величины составляет уровень существенности:

- прибыль – 5 %;
- выручка от реализации (без НДС) – 2 %;
- валюта баланса – 2 %;
- собственный капитал – 10 %;
- затраты организации – 2 %.

Аудиторская организация обязана самостоятельно разработать порядок определения уровня существенности и системы базовых показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и отразить его в правилах аудиторской деятельности аудиторской организации.

Приведем пример вариантов расчета уровня существенности в следующей таблице:

Наименование базового показателя	Значение базового показателя в отчетности проверяемого экономического субъекта	Уровень существенности, %	Абсолютное значение уровня существенности
Прибыль	80	5	4
Выручка от реализации (без налогов и отчислений)	1200	2	24
Валюта баланса	800	2	16
Собственный капитал	500	10	50
Затраты организации	1100	2	22

В последней графе таблицы рассчитаны уровни существенности для каждого из базовых показателей.

При расчете единого значения уровня существенности из полученной совокупности значений исключается не более одного минимального или одного максимального значения, которое отличается на 3 и более порядка от величины остальных значений. В данном примере исключается значение прибыли в сумме 4 млн. руб. Тогда уровень существенности определяется как среднее значение оставшихся величин. В приведенном примере уровень существенности составит 28 млн. руб.:

$$(24 + 16 + 50 + 22) : 4 = 28 \text{ млн.}$$

В качестве единого значения уровня существенности можно принять наименьшее из полученных абсолютных значений, соответствующих каждому базовому показателю. В этом случае уровень существенности составит 4 млн. руб.

В рабочей документации аудитора должны быть отражены:

- процедура определения уровня существенности;
- арифметические расчеты;

– причины, на основании которых определенные значения исключены из расчетов.

Установленный аудитором (аудиторской организацией) уровень существенности применяется:

- при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур;
- при оценке последствий искажений.

7.5 Аудиторский риск и его составляющие

Аудиторский риск – вероятность того, что аудиторская организация выразит ненадлежащее аудиторское мнение в случае, когда в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся существенные искажения.

Аудиторский риск зависит от риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой отчетности) и риска необнаружения этих искажений.

Риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности – вероятность того, что в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица было допущено существенное искажение информации до начала проведения аудита, т. е. он не зависит от аудитора (аудиторской организации).

Риск необнаружения – вероятность того, что аудитор (аудиторская организация) не обнаружит существенных искажений информации на уровне предпосылок подготовки отчетности аудируемого лица, т. е. зависит от аудитора (аудиторской организации).

Аудит должен планироваться и проводиться таким образом, чтобы аудиторский риск в целом снизился до приемлемо низкого уровня. Аудитор (аудиторская организация) в состоянии повлиять только на риск необнаружения, а риск существенных искажений отчетности аудитор (аудиторская организация) может только оценить. Для этого используются специальные процедуры оценки риска:

- запросы собственникам, руководству и работникам аудируемого лица;
- аналитические процедуры;
- наблюдение и инспектирование.

Риск существенного искажения оценивается на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне конкретных предпосылок ее подготовки в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации в бухгалтерской

(финансовой) отчетности. С этой целью аудитору (аудиторской организации) следует:

- выявить риски возможного искажения информации и определить относящиеся к этим рискам соответствующие средства контроля;
- установить соответствие между выявленными рисками и информацией, которая может быть искажена на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- определить, могут ли выявленные риски привести к существенному искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Оценка рисков может проводиться в количественном выражении, например в процентах, или качественно с использованием не менее трех градаций: высокий, средний, низкий. При этом любая оценка рисков аудиторской организацией является результатом профессионального суждения, а не точным измерением величины этих рисков.

В зависимости от величины оценки риска существенного искажения аудитор (аудиторская организация) должен снизить до приемлемого уровня риск необнаружения. Это необходимо для обеспечения необходимого уровня аудиторского риска в целом. Чем выше оценка риска существенного искажения, тем меньший уровень риска необнаружения должна обеспечить аудиторская организация и, наоборот, чем ниже оценка риска существенного искажения, тем выше уровень риска необнаружения допустимо принять.

Риск необнаружения зависит от эффективности выбора и применения аудиторских процедур. Поэтому, для его снижения аудитор (аудиторская организация) изменяет характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

Следует учитывать, что риск необнаружения не может быть снижен до нуля по следующим причинам:

- в процессе аудита используются выборочные методы;
- аудитор (аудиторская организация) может выбрать ненадлежащие аудиторские процедуры;
- аудитор (аудиторская организация) может неправильно выполнить надлежащие аудиторские процедуры;
- аудитор (аудиторская организация) может ошибочно интерпретировать результаты аудита.

Аудиторский риск зависит также от уровня существенности, рассчитанного на стадии планирования аудита. Между ними существует обратная зависимость, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот.

7.6 Аудиторская выборка: понятие, порядок построения и оценка ее результатов

Выборочный способ – это способ тестирования в аудите, при котором аудиторские процедуры применяются менее чем ко всем элементам проверяемой совокупности.

Выборочный способ не применяется при выполнении аналитических процедур.

К основным понятиям выборочного способа относятся проверяемая совокупность и выборка.

Проверяемая совокупность – совокупность всех элементов, из которых аудитор формирует выборку и в отношении которой формулирует выводы.

При тестировании средств внутреннего контроля элементами проверяемой совокупности являются различные документы, позволяющие подтвердить эффективность функционирования системы внутреннего контроля.

При тестировании счетов бухгалтерского учета элементами проверяемой совокупности являются бухгалтерские записи и документы, служащие обоснованием сальдо или оборотов по счетам бухгалтерского учета, отдельные показатели в денежном выражении.

Выборка – совокупность элементов, отобранных из проверяемой совокупности, в отношении которых проводятся аудиторские процедуры.

Выборочный способ тестирования реализуется в три этапа:

- 1) планирование тестирования;
- 2) проведение аудиторских процедур;
- 3) оценка результатов тестирования.

На этапе планирования аудитор должен определить:

- проверяемую совокупность, которая будет подвергнута тестированию,
- элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы,
- объем выборки,
- метод отбора элементов в выборку.

При определении **проверяемой совокупности** необходимо обеспечить ее полноту и надлежащий характер. При проведении анализа характеристик проверяемой совокупности аудитор, руководствуясь профессиональным суждением, может принять решение о применении стратификации.

Стратификация – деление проверяемой совокупности на подсовкупности (страты), каждая из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками. Данная процедура позволяет снизить вариативность элементов в рамках каждой страты и, как

следствие, уменьшить объем выборки без пропорционального увеличения риска, связанного с применением выборочного способа.

Сплошной проверке подвергаются **элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы**, обладающие какой-либо иной характеристикой. Например, элементы, которые являются подозрительными, необычными, особенно подверженные риску или которые ранее были связаны с ошибками. Выводы по результатам проверки таких элементов не распространяются на остальную часть проверяемой совокупности.

Объем выборки – количество элементов проверяемой совокупности, подлежащих отбору в выборку. Объем выборки зависит от уровня существенности и оценки аудиторского риска – чем выше риск, тем больше должен быть объем выборки.

Для **отбора элементов в выборку** применяются статистический либо нестатистический подходы.

При **статистическом подходе** элементы выборки отбираются случайным образом, чтобы каждый отдельный элемент проверяемой совокупности имел равную ненулевую вероятность быть отобранным в выборку. При **нестатистическом подходе** отбор элементов выборки проводится аудитором на основании профессионального суждения.

Основными методами отбора элементов выборки являются:

- случайный отбор, для которого используется таблица случайных чисел;
- систематический отбор, при котором элементы отбираются в выборку начиная со случайно выбранного числа через постоянный интервал. Для определения начальной точки аудитор может использовать таблицы случайных чисел;
- бессистемный отбор, при котором элементы выборки определяются аудитором на основании профессионального суждения.

Случайный отбор состоит из следующих этапов:

- 1) элементы проверяемой совокупности нумеруются,
- 2) случайным образом в таблице находится случайное число (СЧ),
- 3) определяется номер документа, который необходимо отобрать в выборку ($N_{\text{вд}}$) по следующей формуле:

$$N_{\text{вд}} = (Z_{\text{к}} - Z_{\text{н}}) \times \text{СЧ} + Z_{\text{н}},$$

где $Z_{\text{н}}$ и $Z_{\text{к}}$ – начальное и конечное значения номеров элементов проверяемой совокупности.

Если документы нумеруются, начиная с единицы, а $Z_{\text{к}}$ – много больше

единицы (в 100 раз и больше), то эта формула примет вид:

$$N_{\text{вд}} = Z_{\text{к}} \times \text{СЧ}.$$

Систематический отбор предполагает отбор элементов через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа.

При этом интервал может строиться или на определенном количестве элементов или на их стоимостной оценке.

Метод **количественной** выборки по интервалам применяют, когда элементы проверяемой совокупности имеют близкие стоимостные значения или не имеют стоимостного выражения. При этом определяют:

- интервал выборки (ИВ) и
- стартовую (начальную) точку выборки (СТв):

$$\text{ИВ} = (Z_{\text{к}} - Z_{\text{н}}) / B,$$

где $Z_{\text{к}}$, $Z_{\text{н}}$ – соответственно конечное и начальное значение диапазона проверяемой совокупности (например, порядковые номера документов или других проверяемых объектов); B – объем выборочной совокупности, без учета ключевых элементов и элементов наибольшей стоимости.

Стартовая точка (СТв), т. е. первый элемент выборки, находится с помощью случайного числа по таблице случайных чисел:

$$\text{СТв} = \text{ИВ} \times \text{СЧ} + Z_{\text{н}}.$$

Каждый последующий элемент будет определяться как предыдущий, увеличенный на значение интервала выборки.

Метод **стоимостной** выборки по интервалам применяется, когда элементы проверяемой совокупности имеют стоимостные значения, которые существенно отличаются. При этом также определяется:

- интервал выборки (ИВ),
- стартовая точка выборки (СТв),
- стоимость всех элементов совокупности нарастающим итогом.

В отличие от количественной выборки интервал выборки и стартовая точка задаются не в натуральном, а в стоимостном выражении и рассчитываются следующим образом:

$$\text{ИВ} = \text{ПС} / B.$$

где ПС – общий объем проверяемой совокупности в стоимостном выражении.

$$СТ_v = ИВ \times СЧ.$$

Каждое следующее значение определяется как предыдущее, увеличенное на интервал выборки. Найденные значения сравнивают с величиной стоимости элементов совокупности, рассчитанной нарастающим итогом. В выборку следует отбирать те элементы, диапазону стоимости которых соответствуют рассчитанные значения.

После того, как выборка сформирована, в отношении каждого элемента выборки выполняются аудиторские процедуры.

По окончании выборочного тестирования аудитор должен экстраполировать, то есть распространить выводы, полученные по результатам выборочной проверки, на проверяемую совокупность и определить ожидаемую ошибку.

***Ожидаемая ошибка** (Оо) – это количественная оценка наиболее вероятной величины ошибки в проверяемой совокупности, определяемая статистическими и нестатистическими методами исходя из величин ошибок, выявленных в элементах выборки. Она включает ошибки трех видов:*

$$Оо = ОВ_{пс} + ОЭН + ОКЭ,$$

где ОЭН и ОКЭ – ошибки, обнаруженные по элементам наибольшей стоимости и ключевым элементам. Они учитываются в фактически найденном размере, ОВ_{пс} – ошибка выборки, распространенная на проверяемую совокупность, величина которой рассчитывается следующим образом:

$$ОВ_{пс} = (Ов / ОВ) \times (ПС - ЭН - КЭ),$$

Ов – фактическая величина ошибок, обнаруженных по элементам выборки, ОВ – объем выборки, ПС – общий объем проверяемой совокупности, ЭН – суммарная величина элементов наибольшей стоимости, КЭ – суммарная величина ключевых элементов.

Полученную величину ожидаемой ошибки сравнивают с допустимой ошибкой, т. е. с максимальной величиной ошибки в проверяемой совокупности, которую аудитор считает приемлемой.

Все этапы проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов должны быть отражены в рабочей документации аудитора.

Тема 8. ТЕХНОЛОГИЯ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА

Вопросы:

8.1 Аудиторские доказательства, их виды и источники получения.

8.2 Методы и процедуры получения аудиторских доказательств.

8.3 Документирование аудиторских доказательств.

Нормативные документы

– Национальные правила аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 26.10.2000 № 114.

– Национальные правила аудиторской деятельности «Аналитические процедуры», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 07.02.2001 № 9.

– Национальные правила аудиторской деятельности «Документирование аудита», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 04.08.2000 № 81.

– Национальные правила аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 18.12.2002 № 163.

8.1 Аудиторские доказательства, их виды и источники получения

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 бывает визуальная, документальная, устная.

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

Достаточность – количественная мера аудиторских доказательств.

Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств 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.

Выделяют следующие категории предпосылок:

1) предпосылки, относящиеся к группам однотипных операций и событиям, имевшим место в течение аудируемого периода:

– **возникновение** – операции и события, отраженные в учете, фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

– **полнота** – все операции и события, которые должны быть отражены в учете, были отражены;

– **точность** – суммы и прочие данные, относящиеся к отраженным в учете операциям и событиям, были соответствующим образом отражены;

– **отнесение к соответствующему периоду** – операции и события были отражены в соответствующем отчетном периоде;

– **классификация** – операции и события были отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета;

2) предпосылки, относящиеся к остаткам по счетам бухгалтерского учета по состоянию на конец отчетного периода:

– **существование** – отраженные в учете объекты фактически существуют;

– **права и обязанности** – аудируемое лицо обладает правами или контролирует права на отраженные в учете активы и несет ответственность по отраженным в учете обязательствам, которые являются именно его обязательствами;

– **полнота** – все объекты, которые должны быть отражены в учете, были отражены;

– **стоимостная оценка и распределение** – объекты включены в бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствующих суммах, и любые результирующие оценки и корректировки по распределению их стоимости отражены в учете соответствующим образом;

3) предпосылки, относящиеся к представлению и раскрытию информации:

– **возникновение, права и обязанности** – раскрытые в отчетности события, операции и прочие факты фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

– **полнота** – все события и факты, подлежащие раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности, были раскрыты;

– **точность и стоимостная оценка** – финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в соответствующих суммах;

– **классификация и понятность** – финансовая информация соответствующим образом представлена и описана, а раскрываемые в ней факты и события точно и понятно отражены (Рисунок 8.1)

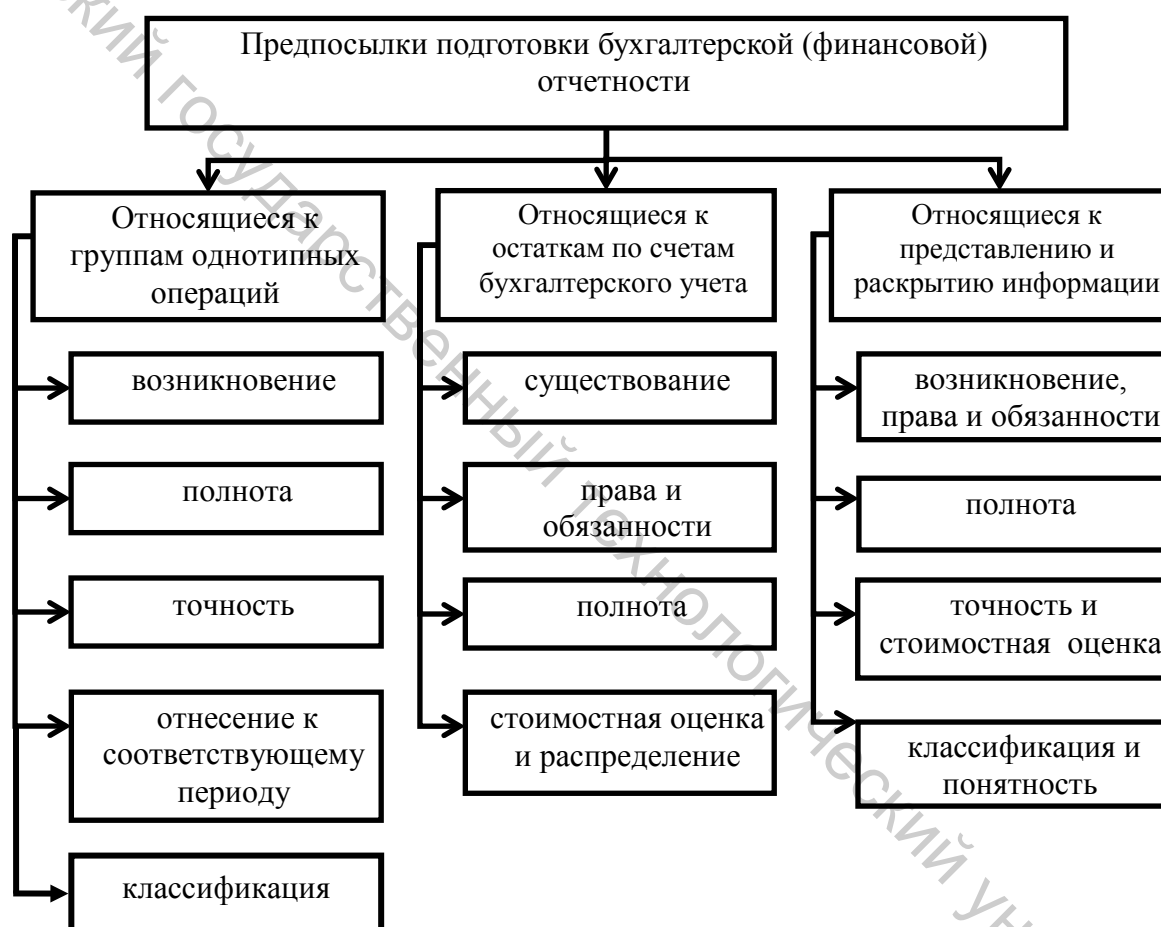


Рисунок 8.1 – Классификация предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки.

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника, а также от формы их получения.

Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от риска существенного искажения информации, и качества доказательств. Поэтому достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств взаимосвязаны.

8.2 Методы и процедуры получения аудиторских доказательств

Метод аудита – это совокупность приемов, с помощью которых оценивается достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Аудиторские доказательства, на которых основывается аудиторское мнение, собирают посредством выполнения необходимых аудиторских процедур.

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

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.

Информация о характере, временных рамках, объемах и результатах

выполнения аудиторских процедур по сбору аудиторских доказательств, а также сделанные на их основе выводы отражаются в рабочей документации аудитора.

Примерами аудиторских процедур является:

- инспектирование учетных записей и документов – проверка записей или документов, созданных внутри или вне аудируемого лица на бумажных, электронных или других носителях информации;
- инспектирование материальных активов – проверка физического наличия материальных активов;
- наблюдение – изучение процессов или процедур, выполняемых другими лицами;
- запрос – поиск финансовой и нефинансовой информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица;
- подтверждение – одна из разновидностей процедуры запроса, представляет собой процесс получения информации или сведений о существующих обстоятельствах напрямую от третьих лиц;
- пересчет – проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и учетных записях либо выполнение самостоятельных расчетов;
- повторное выполнение – независимое выполнение аудитором (аудиторской организацией) процедур или контрольных действий, которые первоначально были осуществлены руководством или работниками аудируемого лица в рамках системы внутреннего контроля;
- аналитические процедуры – оценка финансовой информации, полученной путем изучения вероятных взаимосвязей как между финансовыми, так и нефинансовыми данными. Примерами аналитических процедур являются следующие:
 - сопоставление отчетных и плановых показателей;
 - сопоставление фактических показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за различные периоды;
 - сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности со среднеотраслевыми данными;
 - сопоставление финансовой и нефинансовой информации;
 - сопоставление показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними коэффициентов с нормативными значениями и др.

8.3 Документирование аудиторских доказательств

Рабочая документация – это документы, полученные или подготовленные аудитором в ходе проведения аудита, содержащие сведения о выполненных

аудиторских процедурах, полученных аудиторских доказательствах и выводах, сделанных на их основании.

Рабочая документация 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.

Тема 9. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ И ОТЧЕТНОСТЬ СУБЪЕКТОВ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Вопросы:

9.1 Порядок составления и представления аудиторского заключения.

9.2 Формы выражения аудиторского мнения и виды аудиторских заключений.

9.3 Отчетность о результатах работы аудитора (аудиторской организации).

Нормативные документы:

– Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 12.07.2013 № 56-З.

– Национальные правила аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.09.2003 № 128.

– Национальные правила аудиторской деятельности «Сообщение информации по вопросам аудита», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 23.09.2011 N 97.

9.1 Порядок составления и представления аудиторского заключения

Аудиторское заключение – официальный документ, составленный по результатам оказания аудиторских услуг и содержащий выраженное в установленной форме аудиторское мнение.

Аудитор и заказчик аудиторских услуг (лицо, указанное в договоре) должны получить не менее чем по одному пакету документов, состоящему из

аудиторского заключения и отчетности, в отношении которой выражается аудиторское мнение.

При проведении ежегодного обязательного аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор должен сделать вывод относительно того, составлена ли отчетность аудируемого лица во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности. Для этого 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»**, в котором должны быть указаны наименование аудируемого лица и отчетный период, за который проводился аудит;
- 2) указание получателя аудиторского заключения, т. е. заказчика аудиторских услуг и (или) лица, указанного в договоре оказания аудиторских услуг;
- 3) реквизиты аудируемого лица и аудиторской организации;
 - наименование;
 - местонахождение;
 - сведения о государственной регистрации
- 4) вступительную часть, в которой указывается состав проаудированной отчетности и период, за который она составлена;
- 5) раздел **«Обязанности руководства аудируемого лица по подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности»**;

6) раздел **«Обязанности аудиторской организации»**, в котором приводится описание аудита и указывается на то, что:

- аудитор несет ответственность за достоверность аудиторского мнения, выраженного в аудиторском заключении и основанного на результатах проведенного аудита;
- аудит проводился в соответствии с требованиями законодательства;
- аудитором соблюдались нормы профессиональной этики;
- аудит планировался и проводился таким образом, чтобы обеспечить достаточную уверенность относительно наличия либо отсутствия существенных искажений в отчетности аудируемого лица.

Описание аудита должно содержать заявления о том, что:

- в ходе аудита были выполнены аудиторские процедуры, направленные на получение аудиторских доказательств, подтверждающих значения показателей отчетности аудируемого лица, а также другую раскрытую в ней информацию;
- выбор аудиторских процедур осуществлялся на основании профессионального суждения с учетом оценки риска существенного искажения отчетности аудируемого лица;
- аудит включал оценку применяемой аудируемым лицом учетной политики, обоснованности учетных оценок и общего содержания отчетности аудируемого лица;
- в ходе аудита были получены достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, которые могут являться основанием для выражения аудиторского мнения и пр.

7) раздел **«Аудиторское мнение»**, в котором приводится мнение аудиторской организации относительно того, достоверно ли во всех существенных аспектах отчетность аудируемого лица отражает его финансовое положение, финансовые результаты его деятельности и изменения его финансового положения (движение денежных средств) в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности.

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

9.2 Формы выражения аудиторского мнения и виды аудиторских заключений

В итоговой части аудиторского заключения выражается аудиторское мнение.

Если по результатам аудита аудитор приходит к выводу, что отчетность аудируемого лица отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение аудируемого лица, финансовые результаты его деятельности и изменения его финансового положения (движение денежных средств) в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности, аудитор должен выразить **аудиторское мнение без оговорок**.

Если аудитор на основании полученных аудиторских доказательств приходит к выводу о том, что отчетность аудируемого лица содержит существенные искажения либо у аудитора отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, то мнение аудитора **модифицируется**.

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).

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 влияние на отчетность искажений, является 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 она приходит к выводу, что возможное

влияние необнаруженных искажений на отчетность может быть одновременно существенным и распространенным;

- имеется несколько существенных для отчетности аудируемого лица факторов неопределенности, связанных с будущими действиями или событиями, не зависящими от аудируемого лица, последствия которых могут повлиять на отчетность.

Во всех случаях модификации аудиторского мнения аудитор должен в дополнение к обязательным разделам включить в аудиторское заключение отдельный раздел с описанием обстоятельств, явившихся основанием для выражения модифицированного аудиторского мнения. Данный раздел размещается непосредственно перед разделом «Аудиторское мнение».

В зависимости от формы модификации раздел аудиторского заключения «Аудиторское мнение» должен иметь соответствующее наименование, а именно «Аудиторское мнение с оговоркой», «Отрицательное аудиторское мнение», «Отказ от выражения аудиторского мнения».

Аудируемые лица, у которых проведен обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, в течение 30 календарных дней с даты получения аудиторского заключения должны:

- 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.

9.3 Отчетность о результатах работы аудитора (аудиторской организации)

По результатам аудита аудитор должен подготовить письменный отчет и передать его заказчику аудита или лицу, указанному в договоре оказания аудиторских услуг. Кроме того, в зависимости от условий договора аудитор должен сообщать определенную информацию по вопросам аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями, а также руководству аудируемого лица независимо от того, являются они получателями отчета или нет.

В отчете аудитор обязан указать все установленные в ходе аудита искажения и (или) нарушения, связанные с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Целью составления отчета является доведение до руководства заказчика:

- сведений о нарушениях порядка совершения финансовых (хозяйственных) операций и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, недостатках в бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля, которые привели или могут привести к существенным искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- рекомендаций по устранению выявленных нарушений и недостатков;
- предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

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) реквизиты аудируемого лица (наименование, место нахождения, сведения о регистрации), а также фамилия, инициалы должностных лиц, ответственных за составление бухгалтерской (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 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 включаются следующие сведения:

- количественный состав и структура бухгалтерской службы аудируемого лица, способ ведения бухгалтерского учета;

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

- утверждение, что аудиторская проверка осуществлялась 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.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учеб. пособие для студентов экономических спец. учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / П. Г. Пономаренко, А. В. Медведев, А. Н. Трофимова и др.; под общ. ред. П. Г. Пономаренко. – 3-е изд., испр. – Минск : Вышэйшая школа, 2010.
2. Бухгалтерский учет, анализ и контроль: ситуации, тесты и задачи : практикум / С. К. Матальцкая, С. В. Бараускас, В. В. Акулич и др.; ЮГЭУ. – Минск : БГЭУ, 2013. – 150 с.
3. Бухгалтерский и налоговый учет, финансовый анализ и контроль : учеб. пособие / С. И. Адаменко [и др.], под общ. ред. Левкович А. О. – Минск : Элайда, 2006. – 566 с.
4. Дробышевский, Н. П. Ревизия и аудит : учебно-методическое пособие / Н. П. Дробышевский, Д. Т. Солодкий. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск : Мисанта, 2009.
5. Контроль и ревизия: учеб. пособие. / Под ред. В. Я. Овсийчук. – Москва : КНОРУС, 2005
6. Кравченко, М. А. Ревизия и аудит: практикум : учеб. пособие для студентов спец. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / М. А. Кравченко, Т. Л. Кравченко, Н. В. Мартынов. Под общей ред. М. А. Кравченко. – 4-е изд., перераб. и доп. – Минск : БГЭУ, 2006. – 127 с.
7. Лемеш, В. Н. Ревизия и аудит : учеб. пособие для студентов вузов по спец. «Бух. учет, анализ и аудит». – Минск : БГЭУ, 2009.
8. Лемеш, В. Н. Ревизия и аудит в строительстве : практикум / В. Н. Лемеш, А. В. Бунь ; БГЭУ. – Минск : БГЭУ, 2013 – 195 с.
9. Лемеш, В. Н. Ревизия и аудит. Практикум : учеб. пособие для студентов высших учебных заведений по экономическим специальностям / В. Н. Лемеш. – 3-е изд., доп. и перераб. – Минск : изд. Гревцова, 2014 – 431 с.
10. Пупко, Г. М. Аудит и ревизия : учеб. пособие. – Минск : Книжный дом; Мисанта, 2005. – 492 с.
11. Ревизия и аудит : пособие для студентов экон. спец. вузов и сузов. В 2 ч. – Минск : издательство Гревцова, 2007 (Ч1), 2008 (Ч2).
12. Хмельницкий, В. А. Ревизия и аудит : учеб. комплекс : – Минск : Книжный дом, 2005. – 480 с.
13. Хмельницкий, В. А. Ревизия и аудит : учеб. пособие для студентов вузов по спец. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / В. А. Хмельницкий, Т. А. Гринь. – Минск : БГЭУ, 2011. – 473 с.
14. Шеремет А. Д. Аудит : учебник для студентов вузов, обуч. по экон. спец. и направлениям / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц- Москва : ИНФРА – М, 2008.
15. Шидловская, М. С. Финансовый контроль и аудит : учеб. пособие для экон. спец. вузов / М. С.Шидловская – Минск : Выш. Шк., 2001 – 495 с.

Нормативные документы

1. Указ Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь».

2. Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 12.07.2013 № 56-3.

3. Национальные правила аудиторской деятельности "Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности". утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.10.2000 № 114.

4. Национальные правила аудиторской деятельности «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19.12.2007 № 189.

5. Положение о Министерстве финансов Республики Беларусь, утв. постановлением Совета Министров Республики Беларусь 31.10.2001 № 1585.

6. Национальные правила аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя» утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 16.01.2003 № 4.

7. Национальные правила аудиторской деятельности «Планирование аудита», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 04.08.2000 № 81.

8. Национальные правила аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2008 № 203.

9. Национальные правила аудиторской деятельности «Существенность в аудите», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 06.03.2001 № 24.

10. Национальные правила аудиторской деятельности «Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2001 № 77.

11. Национальные правила аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 26.10.2000 № 114.

12. Национальные правила аудиторской деятельности «Аналитические процедуры», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 07.02.2001 № 9.

13. Национальные правила аудиторской деятельности «Документирование аудита», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 04.08.2000 № 81.

14. Национальные правила аудиторской деятельности «Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 31.03.2006 № 33.

15. Национальные правила аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 18.12.2002 № 163.

16. Национальные правила аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.09.2003 № 128.

17. Национальные правила аудиторской деятельности «Письменная информация (отчет) аудиторской организации по результатам проведения аудита», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.09.2003 № 128.

18. Национальные правила аудиторской деятельности «Сообщение информации по вопросам аудита», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 23.09.2011 N 97.

Учебное издание

Дулебо Елена Юрьевна

Контроль и аудит

Конспект лекций

Редактор *Т.П. Пакина*

Технический редактор *Е.С. Сопн*

Корректор *Н.В. Медведева*

Компьютерная верстка *Н.С. Васильева*

Подписано к печати _____. Формат _____. Усл. печ. листов _____.
Уч.-изд. листов _____. Тираж _____ экз. Заказ № _____.

Учреждение образования «Витебский государственный технологический университет» 210035, г. Витебск, Московский пр., 72.

Отпечатано на ризографе учреждения образования «Витебский государственный технологический университет».

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя, распространителя печатных изделий № 1/172 от 12 февраля 2014 г.