

Е. Ю. Дулебо

КОНТРОЛЬ И АУДИТ

Конспект лекций

Витебск
2018

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»
Издание второе, переработанное

Витебск
2018

УДК 657.6 (075.8)
ББК 65-052.8
Д 81

Рецензенты:

главный бухгалтер ООО «ПрестижГрупп» Сопп Е. С.;

начальник сектора строительно-технических, товароведческих и экономических экспертиз отдела технических экспертиз управления специальных и технических экспертиз управления Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь по Витебской области – государственный судебный эксперт Липская Л. А.

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом УО «ВГТУ», протокол № 2 от 23.02.2018.

Дулебо, Е. Ю.

Д 81 Контроль и аудит : конспект лекций / Е. Ю. Дулебо. – 2-е изд., перераб. - Витебск : УО «ВГТУ», 2018. – 83 с.
ISBN 978-985-481-554-1

Конспект лекций предназначен для студентов специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» всех форм обучения, а также для слушателей факультета повышения квалификации и переподготовки кадров по специальности 1-25 03 75 «Бухгалтерский учет и контроль в промышленности». Конспект содержит все основные темы дисциплины в соответствии с учебной программой курса «Контроль и аудит», что позволит изучить теоретические основы осуществления финансово-хозяйственного контроля в форме проверок и аудита.

УДК 657.6 (075.8)
ББК 65-052.8

ISBN 978-985-481-554-1

© УО «ВГТУ», 2018

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
Тема 1. Содержание и сущность контроля в современных условиях	6
1.1 Содержание контроля и его место в системе управления	6
1.2 Предмет и задачи контроля	7
1.3 Основные принципы контроля	8
1.4 Классификация контроля	9
1.5 Органы вневедомственного контроля в Республике Беларусь	11
Тема 2. Методическое обеспечение контроля	15
2.1 Общая характеристика метода контроля	15
2.2 Приемы документального контроля	16
2.3 Приемы фактического контроля	18
Тема 3. Организация контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь	20
3.1 Участники контрольной (надзорной) деятельности	20
3.2 Формы государственного контроля (надзора)	21
3.3 Принципы осуществления контрольной (надзорной) деятельности	23
3.4 Задачи и виды проверок	24
3.5 Планирование и координация контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь	27
3.6 Права и обязанности участников контрольной (надзорной) деятельности	28
Тема 4. Проведение проверки	32
4.1 Подготовка проверки	32
4.2 Проведение проверки	34
4.3 Оформление результатов проверки	35
4.4 Реализация материалов проверки и организация контроля за выполнением принятых решений	38
4.5 Учет проверок	39
Тема 5. Сущность, содержание и классификация аудита	40
5.1 История возникновения аудита	41
5.2 Сущность и содержание аудита. Место аудита в системе финансового контроля	42
5.3 Классификация аудита	43
5.4 Профессиональная этика аудиторов	45

Тема 6. Аудиторская деятельность в Республике Беларусь: ее содержание и регулирование	45
6.1 Государственное регулирование и контроль осуществления аудиторской деятельности в Республике Беларусь	46
6.2 Субъекты аудиторской деятельности	47
6.3 Международные и национальные стандарты аудита	49
6.4 Права, обязанности и ответственность субъектов аудиторской деятельности	50
Тема 7. Организация и планирование аудита	53
7.1 Основные этапы аудита	54
7.2 Планирование аудита	56
7.3 Оценка системы внутреннего контроля организации и ее использование внешним аудитором	57
7.4 Понятие существенности в аудите	59
7.5 Аудиторский риск и его составляющие	61
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 по результатам аудита	73
9.1 Порядок составления и представления аудиторского заключения	73
9.2 Формы выражения аудиторского мнения	76
9.3 Отчет по результатам аудита	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», «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

- 1.1 Содержание контроля и его место в системе управления.
- 1.2 Предмет и задачи контроля.
- 1.3 Основные принципы контроля.
- 1.4 Классификация контроля.
- 1.5 Органы вневедомственного контроля в Республике Беларусь.

1.1 Содержание контроля и его место в системе управления

Жизнедеятельность любого общества организована по определенным законам, поэтому существует объективная необходимость контроля за соблюдением и выполнением этих законов. В связи с этим можно сказать, что контроль как философская категория – это функция, которая сопровождает человеческую деятельность и заключается в поддержании и сохранении установленных законов и правил.

Как одна из функций управленческой деятельности **контроль** представляет собой систему наблюдения за функционированием и фактическим состоянием управляемого объекта с целью оценки эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения.

Влияние контроля на управляемый объект основано на обратной связи, которая позволяет получить необходимую информацию о фактическом состоянии управляемого объекта с целью принятия правильных управленческих решений.

Как система контроль включает следующие взаимосвязанные элементы:

– **объекты** контроля – субъекты хозяйствования, деятельность которых подлежит проверке;

– **субъекты** контроля (*от лат. «лежит в основе»*) – носители прав и обязанностей, осуществляющие контрольные функции и принимающие решения по результатам контроля;

– **предмет** контроля – операции и процессы, предусмотренные планом контрольных действий.

– **метод** контроля – (*от греч. *methodos* – путь, исследование, прослеживание*) – 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 неукоснительного соблюдения законности и четкого исполнения своих обязанностей.

Представляя собой самостоятельную функцию управления экономикой, контроль взаимодействует с другими функциями, например, с учетом и анализом, оказывая активное влияние на эффективность их применения.

1.2 Предмет и задачи контроля

Предмет контроля зависит от его объекта. 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.

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 финансово-хозяйственного контроля возрастает. Это обусловлено наличием конкуренции и необходимостью повышения эффективности предпринимательской деятельности, а также возникновением новых организационно-правовых форм функционирования бизнеса и органов управления.

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 проверки в соответствии с фактическим состоянием дел объекта контроля.

Принцип гибкости – возможность внесения изменений в планы осуществления контрольных действий.

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

Принцип всеобъемлемости – означает распространение контроля на все стороны финансово-хозяйственной 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. Контролируемый период всегда начинается с момента окончания предыдущей проверки.

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 планами контрольной (надзорной) деятельности.

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

Принцип гласности – означает своевременное информирование заинтересованных должностных лиц и специалистов проверяемого 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 того, какими властными полномочиями обладает субъект контроля, различают государственный, общественный и аудиторский контроль.

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

По целевой направленности государственный контроль, в свою очередь, подразделяется на общегосударственный, отраслевой, специальный.

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

б) *отраслевой* контроль организуется по отраслевому признаку и способствует эффективному развитию отдельных отраслей экономики;

в) *специальный* контроль возложен на специализированные органы, которые осуществляют проверку 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. **Аудит** – это независимая оценка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с целью выражения мнения о ее достоверности.

В зависимости от охватываемой контролем сферы выделяют следующие виды контроля:

1. **Административный**, который осуществляют комиссии административных органов Республики Беларусь. Он обеспечивает точное и неуклонное соблюдение законов всеми субъектами хозяйствования и должностными лицами.

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 финансовыми операциями и хозяйственными процессами, совершаемыми субъектами хозяйствования с целью объективной оценки экономической эффективности их деятельности, установления ее законности, достоверности и целесообразности.

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

Внутривоздушный контроль деятельности коммерческой организации осуществляется специалистами данной организацией. Его задачей является контроль за предпринимательской деятельностью в производственных единицах (филиалах, дочерних предприятиях и др.). Он защищает интересы организации и направлен на повышение эффективности ее функционирования.

Ведомственный контроль организуется контрольно-ревизионными службами министерств, ведомств и других вышестоящих органов. Он представляет интересы ведомства.

Вневедомственный контроль предполагает осуществление контрольных функций специалистами контролирующими (надзорными) органами, независимо от ведомственной подчиненности и форм собственности проверяемых субъектов. 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 (оперативный) 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, документов, отражающих поступление и движение товарно-материальных ценностей и денежных средств.

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

Отличительной особенностью последующего контроля является сплошной, периодический и констатирующий характер.

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 экономической информации о совершенных хозяйственных операциях. Целью его является выявление правильности, достоверности, законности и экономической целесообразности этих операций.

2. **Фактический** контроль основывается на установлении количественного и качественного состояния проверяемого объекта и осуществляется с помощью специальных приемов. Его целью является обеспечение безусловной достоверности контрольных данных об имуществе организации, выполненных объемах работ, оказанных услуг и т. д.

Рассмотренные выше признаки классификации и соответствующие им виды контроля можно представить на рисунке 1.1.

1.5 Органы вневедомственного контроля в Республике Беларусь

Вневедомственный контроль – контроль, осуществляемый органами общей и специальной компетенции за деятельностью прямо не подчиненных им организаций независимо от формы и видов собственности.

Каждый из органов контроля выполняет периодически контрольные действия в соответствии с возложенными на него функциями управления в пределах своей компетенции.

Система органов, осуществляющих вневедомственный контроль, может быть классифицирована на две группы:

1) **органы общей компетенции**, для которых контрольные функции не являются основными. К ним относятся органы государственной власти и государственного управления. Одним из направлений управленческой деятельности этих органов является контроль за выполнением национальных программ по экономическому и социальному развитию:

– Национальное собрание Республики Беларусь и местные Советы депутатов осуществляют финансовый контроль при рассмотрении и утверждении бюджетов, заслушивании отчетов исполнительной власти о ходе исполнения бюджета;

– Постоянные комиссии Совета Республики и Палаты представителей Национального собрания Республики Беларусь также в процессе своей деятельности анализируют и проверяют финансовую информацию. До представления на рассмотрение Парламентом проекта республиканского бюджета они рассматривают указанный проект на предмет его соответствия действующему законодательству;

– Правительство Республики Беларусь, являясь высшим исполнительным и распорядительным органом, выполняет функции вневедомственного контроля в части осуществления финансового контроля за формированием и расходованием валютного фонда Республики Беларусь;

2) **органы специальной компетенции** специально созданы для осуществления вневедомственного контроля:

– Комитет государственного контроля – высший специализированный орган вневедомственного контроля. Данный орган осуществляет государственный контроль за исполнением республиканского бюджета, использования государственной собственности, исполнения актов Президента, Парламента, Правительства и других государственных органов, регулирующих отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения.

В его составе функционируют как самостоятельные структурные подразделения Департамент финансовых расследований и Департамент финансового мониторинга.

Основными задачами КГК и его территориальных органов являются:

– защита интересов государства от противоправных посягательств в экономической сфере, обеспечение экономической безопасности Республики Беларусь;

– проверка выполнения поручений Президента Республики Беларусь, контроль за выполнением которых в соответствии с законами и решениями Президента Республики Беларусь возложен на Комитет государственного контроля;

– осуществление государственного контроля за эффективным и рациональным использованием организациями и индивидуальными предпринимателями бюджетных средств и государственной собственности;

– осуществление государственного контроля за исполнением актов Президента Республики Беларусь, Правительства Республики Беларусь и других государственных органов, регулирующих отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и правовые отношения, а также по иным вопросам в соответствии с законами и решениями Президента Республики Беларусь;

– проведение комплексных мероприятий по выявлению системных нарушений законодательства и отрицательных тенденций в экономике и социальной сфере;

– выявление неиспользуемых резервов повышения эффективности экономической деятельности, развития реального сектора экономики;

– предупреждение, выявление и пресечение правонарушений в экономической сфере;

– принятие мер по предотвращению легализации доходов, полученных преступным путем, и финансирования террористической деятельности;



Рисунок 1.1 – Классификация контроля

- ведение в установленном порядке административного процесса;
- выполнение иных задач в соответствии с законами и решениями Президента Республики Беларусь

– Министерство финансов Республики Беларусь. Оно, в частности, осуществляет контроль:

- за соблюдением финансовых интересов государства в процессе интеграции национальной экономики Республики Беларусь в мировое хозяйство;

- выполнением требований прямых финансовых законов;

- исполнением республиканского бюджета;

- своевременным поступлением доходов и эффективным расходованием по целевому назначению средств республиканского бюджета;

- состоянием контрольной деятельности в министерствах и ведомствах, других республиканских органах государственного управления.

В системе Министерства финансов исключительно контрольные функции выполняет Главное контрольно-ревизионное управление (ГКРУ) и его органы на местах. Основными задачами ГКРУ являются:

- осуществление контроля за соблюдением министерствами и другими органами государственного управления, организациями, учреждениями и исполнительными комитетами всех уровней финансово-бюджетного законодательства, целевым и эффективным использованием ими средств (в том числе в иностранной валюте), выделенных из бюджета по всем направлениям и видам расходов, а также законностью совершаемых ими хозяйственных процессов и финансовых операций;

- проверка работы финансовых органов республики по организации составления и исполнения бюджета;

- проведение проверок исполнения смет на содержание бюджетных учреждений;

- анализ действующей в республике системы ведомственного контроля за использованием государственных материальных и денежных ресурсов.

- Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь осуществляет контроль за правильностью исчисления и уплаты налогов и сборов, а также за соблюдением законодательства о налогах и предпринимательстве. Основными задачами министерства по налогам и сборам Республики Беларусь являются:

- осуществление в пределах своей компетенции контроля за соблюдением законодательства о налогах и предпринимательстве, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и других обязательных платежей;

- обеспечение учета налогов;

- разработка предложений по совершенствованию налогового законодательства;

- предупреждение и пресечение правонарушений в пределах своей компетенции и привлечение к ответственности виновных лиц;

– издание методических указаний и разъяснений о порядке исчисления и взимания налогов.

– Национальный банк Республики Беларусь посредством контроля и надзора за поведением экономических субъектов обеспечивает стабильность денежно-кредитных отношений. Наряду с другими функциями на него возложена функция надзора за коммерческими банками, которые, в свою очередь, являются агентами валютного контроля.

ТЕМА 2. МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КОНТРОЛЯ

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;
- моделирование;
- 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

$$O_n + \Pi = P + O_{к_}$$

где O_n и O_k – соответственно остатки на начало и конец проверяемого периода, Π , P – 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 (V_ϕ)

$$PC_n = V_\phi N_p,$$

где N_p – норма расхода сырья.

2. Нормативный расход сопоставляется с фактическим, отраженным 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 устанавливаются факты незаконного списания сырья на производство, а соответственно, и сумма завышения затрат на производство

$$\Delta_{\text{затрат}} = V_\phi (N_p - N_p^{\text{уточн}}).$$

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:

а) прослеживание – прием, при котором проверяющий убеждается в правильности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете, то есть в направлении от первичных документов к учетным регистрам, либо в обратном направлении – от учетных записей к первичным учетным документам;

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

в) 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 фактического наличия и состояния имущества организации, а также его использования.

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*. Это такой способ контроля, при котором производится инструментальный обмер объекта с помощью инструментов, приборов и оборудования, а также сопоставляются фактически выполненные объемы работ и израсходованные на их выполнение денежные, материальные и другие средства с объемами, предусмотренными (отраженными) в проектно-сметной документации, договорах строительного подряда, документах бухгалтерского учета и других документах, служащих основанием для получения денежных средств.

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 проверяющих повторяется весь технологический процесс, начиная от взвешивания соответствующего сырья и вспомогательных материалов, их 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.

Хронометражный метод – наблюдение с целью установления фактической выручки (дохода) объектов, осуществляющих общественное

питание, бытовое обслуживание населения, оказывающих медицинские услуги, за период, в течение которого проводится наблюдение.

Минимальная продолжительность наблюдения в каждом из обслуживаемых объектов составляет семь последовательных дней его функционирования. По окончании каждого дня установленная фактическая выручка (доход) за день указывается в хронометражно-наблюдательной карте.

По завершении наблюдения карта подписывается проверяющим (руководителем проверки) и представителем проверяемой организации. На основании данных карты рассчитывается среднедневная выручка (доход) за период наблюдения, которая сравнивается со среднедневной выручкой (доходом), определенной (определенным) исходя из сведений, указанных проверяемой организацией в налоговой декларации (расчете). Если расчетная выручка окажется выше фактической, то налоговый орган производит корректировку выручки (дохода) в целях исчисления налогов и сборов за соответствующий отчетный период на 30 процентов и более.

Характерной особенностью всех приемов 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

3.1 Участники контрольной (надзорной) деятельности.

3.2 Формы государственного контроля (надзора).

3.3 Принципы осуществления контрольной (надзорной) деятельности.

3.4 Задачи и виды проверок.

3.5 Планирование и координация контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь.

3.6 Права и обязанности участников контрольной (надзорной) деятельности.

3.1 Участники контрольной (надзорной) деятельности

Государственный контроль (надзор) осуществляется контролирующими (надзорными) органами, перечень которых определен Указом Президента Республики Беларусь «О совершенствовании контрольной деятельности в Республике Беларусь» от 16.10.2009 № 510. К ним относятся:

- Комитет государственного контроля и его органы;
- Генеральная прокуратура, ее территориальные органы,

- Национальный банк,
- Национальный статистический комитет и территориальные органы государственной статистики,
- государственная инспекция охраны животного и растительного мира при Президенте Республики Беларусь;
- Управление делами Президента Республики Беларусь,
- Министерства,
- государственный комитет по имуществу и его территориальные органы;
- государственный комитет по стандартизации и его территориальные органы;
- государственный таможенный комитет и таможни;
- местные исполнительные и распорядительные органы;
- государственные органы и государственные организации, осуществляющие в установленном порядке лицензирование;
- органы, осуществляющие контроль за деятельностью лиц, осуществляющих финансовые операции.

Высшим контролирующим органом страны является Комитет государственного контроля (КГК). Именно этот орган осуществляет координацию всех проверок, проводимых контролирующими (надзорными) органами Республики Беларусь, а также устанавливает перечень методов и способов осуществления проверок.

Задачи и функции КГК и его территориальных органов определены законом Республики Беларусь № 142-3 от 01.07.2010 «О комитете государственного контроля Республики Беларусь».

Субъектами государственного контроля (надзора) являются организации, их обособленные подразделения, имеющие учетный номер плательщика, представительства иностранных организаций, индивидуальные предприниматели, нотариусы, а также лица, осуществляющие адвокатскую деятельность индивидуально, ремесленную деятельность, деятельность в сфере агроэкотуризма, временные (антикризисные) управляющие, не являющиеся юридическими лицами или индивидуальными предпринимателями.

3.2 Формы государственного контроля (надзора)

Государственный контроль (надзор) осуществляется в форме:

- 1) проверок;
- 2) мероприятий технического (технологического, поверочного) характера;
- 3) мер профилактического и предупредительного характера.

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.

Мероприятия технического (технологического, поверочного) характера – действия контролирующих (надзорных) органов по оценке соблюдения юридическими и физическими лицами требований актов законодательства, в том числе обязательных для соблюдения требований технических нормативных правовых актов:

- при осуществлении строительной деятельности (строительства),
- проектировании и проведении строительно-монтажных работ,
- по обеспечению исправного состояния и правил эксплуатации машин и механизмов, транспортных средств, оборудования, используемых в технологическом процессе,
- сохранности находящегося на ответственном хранении, в собственности или хозяйственном ведении имущества,
- использования природных ресурсов, соблюдения правил утилизации отходов, образующихся в процессе деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей,
- установленного порядка хранения оружия и боеприпасов,
- особых правил привлечения и использования наемных работников,
- обеспечения безопасности дорожного движения,
- проведения расследования несчастных случаев на производстве, а также при подозрении на профессиональное заболевание и в других аналогичных случаях.

Мероприятия технического (технологического, поверочного) характера имеют предупредительно-профилактическую направленность. Однако по результатам проведения мероприятий технического (технологического, поверочного) характера контролирующие (надзорные) органы в пределах своей компетенции:

1) в случае выявления на территории и (или) объектах субъекта нарушений выносят требование (предписание) об их устранении в установленный срок;

2) в случае выявления нарушений законодательства, создающих угрозу национальной безопасности, причинения вреда жизни и здоровью населения, окружающей среде:

- вручают (направляют) предложение о приостановлении (запрете) деятельности субъекта (его цехов, производственных участков), объекта строительства, оборудования до устранения выявленных нарушений;

- выносят требование (предписание) о приостановлении (запрете) производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), эксплуатации транспортных средств до устранения выявленных нарушений.

Об устранении нарушений субъект письменно сообщает контролирующему (надзорному) органу с приложением подтверждающих

документов, а также предоставляет контролирующему (надзорному) органу возможность удостовериться на месте в устранении нарушений.

Меры профилактического и предупредительного характера реализуются контролирующими (надзорными) органами во взаимодействии с контролируемыми субъектами, путем:

- проведения мониторинга, направления рекомендаций по устранению и недопущению недостатков, выявленных в результате мониторинга;
- проведения разъяснительной работы о порядке соблюдения требований законодательства, применения его положений на практике;
- информирования субъектов (включая использование средств глобальной компьютерной сети Интернет, средств массовой информации) о типичных нарушениях, выявляемых в ходе проверок контролирующими (надзорными) органами;
- проведения семинаров, круглых столов и другого.

3.3 Принципы осуществления контрольной (надзорной) деятельности

Контрольная (надзорная) деятельность в Республике Беларусь осуществляется в соответствии со следующими принципами:

- презумпции добросовестности и невиновности проверяемого субъекта;
- законности при назначении, проведении, оформлении результатов проверки, вынесении решений и рассмотрении жалоб на решения контролирующих (надзорных) органов, требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействие) проверяющих;
- открытости и доступности нормативных правовых актов, в том числе технических нормативных правовых актов, устанавливающих обязательные требования, выполнение которых проверяется при проведении государственного контроля (надзора), постоянной возможности ознакомления с этими актами, в том числе путем обязательного размещения их текстов на сайтах государственных органов и иных организаций;
- равенства прав и законных интересов всех проверяемых субъектов;
- открытости информации о включении проверяемых субъектов в план выборочных проверок на предстоящий период;
- ответственности контролирующих (надзорных) органов, их должностных лиц за нарушение законодательства при осуществлении контроля (надзора);
- предупреждения совершения правонарушений.

3.4 Задачи и виды проверок

Основными задачами проверки являются:

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

Проверки классифицируются по определенным признакам.

В зависимости от субъекта контроля они делятся на внутренние и внешние.

Внутренние (внутрихозяйственные) проводятся специалистами субъекта предпринимательской деятельности.

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

– ведомственные, проводимые контрольно-ревизионным аппаратом вышестоящих органов (министерства, ведомства, концерны, тресты и т. д.) в подведомственных им предприятиях, организациях и учреждениях и вневедомственные;

– вневедомственные, проводимые органами Комитета государственного контроля, Министерством по налогам и сборам и другими государственными органами управления и др.

По организационному признаку проверки могут быть выборочные и внеплановые.

Выборочные проверки – предусмотрены в плане выборочных проверок. Однако проведение выборочных проверок запрещено в течение двух лет со дня:

- государственной регистрации – организаций;
- присвоения учетного номера плательщика – обособленных подразделений организаций;
- создания – представительств иностранных организаций;
- ввода в эксплуатацию объекта строительства;
- первоначальной выдачи свидетельства о регистрации – лиц, осуществляющих адвокатскую деятельность индивидуально;
- первоначальной уплаты сбора за осуществление ремесленной деятельности, сбора за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере

агротуризма – лиц, осуществляющих ремесленную деятельность, деятельность в сфере агротуризма.

Внеплановые проверки проводятся без включения их в план выборочных проверок. При этом изучаются только те вопросы (сферы), к которым относятся факты и обстоятельства, выявленные в отношении конкретных проверяемых субъектов и послужившие основанием для назначения данной внеплановой проверки.

В течение периода, когда проведение выборочных проверок запрещено, внеплановые проверки назначаются:

– по поручениям Президента Республики Беларусь, Президиума Совета Министров Республики Беларусь;

– Комитетом государственного контроля при наличии информации, свидетельствующей о совершении финансовых операций с нарушением требований законодательства (незаконных финансовых операций на сумму, превышающую 1000 базовых величин, а также в отношении субъектов, включенных в реестр коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей с повышенным риском совершения правонарушений в экономической сфере, либо при наличии сведений о совершении сделок (операций) с субъектами, включенными в реестр;

– по поручению органов уголовного преследования по возбужденному уголовному делу,

– в случае установления инфекционного заболевания, связанного с деятельностью проверяемого субъекта;

– Национальным банком в рамках проведения надзора за банковской деятельностью, в том числе на консолидированной основе;

– использования (расходования) проверяемым субъектом бюджетных средств, средств государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов, государственного имущества, мер государственной поддержки;

– в случае необходимости проведения дополнительной проверки.

По истечении этого периода внеплановая проверка может быть назначена по следующим основаниям:

– наличие 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;

– проведение процедур экономической несостоятельности (банкротства);

– проведение дополнительной проверки;

– поручение органов уголовного преследования по возбужденному уголовному делу и судов по находящимся в их производстве делам;

– возникновение инфекционных заболеваний либо подозрений на них, установление несоответствия гигиеническим нормативам факторов среды обитания человека;

– необходимость проверки субъектов, включенных в реестр, а также иных проверяемых субъектов – при наличии сведений о совершении сделок (операций) с субъектами, включенными в реестр;

– необходимость оперативного пресечения нарушений законодательства в момент их совершения на ограниченной территории либо в отношении торговых объектов, транспортных средств, иных мест осуществления деятельности;

– проведение государственного контроля (надзора) в части обеспечения безопасности выпускаемой или находящейся в обращении продукции.

По времени проведения проверки (ревизии) бывают:

- предварительные,
- текущие,
- последующие.

По полноте охвата проверяемых объектов различают:

– *сплошные* проверки, предусматривающие контроль всех без исключения объектов за весь проверяемый период. Так проверяются кассовые операции, расчеты с подотчетными лицами и другие операции;

– *выборочные* проверки, предусматривающие контроль объектов не за весь ревизуемый период, а за определенные промежутки времени, *заранее намеченные ревизором*.

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 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 ревизуемого объекта или группы объектов.

В зависимости от повторяемости контрольных функций различают первичные и дополнительные 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.

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 (юридического адреса) проверяемого субъекта.

3.5 Планирование и координация контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь

Порядок формирования и исполнения **планов выборочных проверок** устанавливается Комитетом государственного контроля.

План выборочных проверок в Республике Беларусь формируется органами Комитета государственного контроля на полугодие на основании сводных планов проверок, представленных государственными органами, в том числе в рамках ведомственного контроля.

Для отбора проверяемых субъектов на проведение выборочной проверки учитываются:

- 1) критерии оценки степени риска;
- 2) результаты анализа имеющейся в распоряжении контролирующего (надзорного) органа информации, свидетельствующей о высокой степени риска нарушений законодательства и невозможности их выявления и (или) устранения иными формами государственного контроля (надзора).

3) информация:

- представленная проверяемым субъектом по контрольному списку вопросов (чек-листу), административные данные, аудиторское заключение (при его наличии);

- полученная в ходе осуществления мер профилактического и предупредительного характера;

- полученная от органов уголовного преследования по возбужденному уголовному делу, судов по находящимся в их производстве делам;

- полученная от государственного органа, иностранного государства, иной организации или физического лица.

Контрольный список вопросов (чек-лист) – исчерпывающий перечень требований, которые могут быть предъявлены проверяемому субъекту в соответствии с законодательством, подлежащих проверке соответствующим контролирующим (надзорным) органом.

Контрольный список вопросов (чек-лист) направляется проверяемому субъекту для получения контролирующим (надзорным) органом информации в целях анализа соблюдения проверяемым субъектом законодательства и определения необходимости назначения выборочной проверки. Информация по контрольному списку вопросов (чек-листу) должна быть представлена

проверяемым субъектом контролирующему (надзорному) органу не позднее десяти рабочих дней со дня получения указанного списка (чек-листа).

Сводные планы проверок формируются государственными органами на каждое полугодие, утверждаются их руководителями и в срок до 15 ноября (15 мая) представляются в органы Комитета государственного контроля в электронном виде по форматам интегрированной автоматизированной системы контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь.

В срок до 1 декабря (1 июня) органы Комитета государственного контроля на основании представленных государственными органами сводных планов проверок формируют проекты планов выборочных проверок на предстоящее полугодие и посредством ИАС КНД направляют их в адрес государственных органов.

В срок до 15 декабря (15 июня) органы Комитета государственного контроля размещают планы выборочных проверок на официальном сайте Комитета государственного контроля Республики Беларусь в глобальной компьютерной сети Интернет. Размещенные на указанном сайте планы принимаются контролирующими (надзорными) органами к исполнению.

3.6 Права и обязанности участников контрольной (надзорной) деятельности

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 (иные носители информации), имеющих отношение к выявленным нарушениям, а также для проведения экспертизы (исследования) документов, иных носителей информации в целях установления их подлинности 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 документов и (или) имущества в кассах, помещениях, иных местах их хранения, контрольные обмеры, контрольные запуски в производство сырья и материалов, 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, Министерства здравоохранения;
- 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 план выборочных проверок;
- 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 (журнал производства работ);
- 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 (бездействии) 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 установленном порядке затраты, связанные с проведением исследований, испытаний, технических освидетельствований 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.

ТЕМА 4. ПРОВЕДЕНИЕ ПРОВЕРКИ

- 4.1 Подготовка проверки.
- 4.2 Проведение проверки.
- 4.3 Оформление результатов проверки.
- 4.4 Реализация материалов проверки и организация контроля за выполнением принятых решений.
- 4.5 Учет проверок.

4.1 Подготовка проверки

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

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

В процессе подготовки к проверке руководитель группы проверяющих составляет программу, предусматривающую перечень вопросов, подлежащих

проверке и их распределение по исполнителям. Программа утверждается руководителем контролирующего органа, назначившего проверку.

Проверяющие, входящие в состав группы 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 выборочной 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 проверяющим лицам выдается **предписание** руководителя контролирующего (надзорного) 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;
- исчерпывающий перечень вопросов, подлежащих проверке;
- проверяемый период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором в установленном порядке принято решение о назначении проверки, а также за истекший период текущего календарного года.
- срок проведения проверки (дата начала и окончания проверки):
 - не более 30 рабочих дней – для выборочной проверки;
 - не более 3 рабочих дней – для внеплановой тематической оперативной проверки;
 - не более 10 рабочих дней – для дополнительной проверки.

После того, как предписания подписываются руководителем контролирующего органа, они регистрируются в Книге учета предписаний, которую обязаны вести контролирующие органы.

4.2 Проведение проверки

Перед началом **проведения проверки** проверяющий (руководитель проверки) обязан предъявить представителю проверяемого субъекта 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), предписание и служебное удостоверение предъявляются после их завершения.

После этого проверяющие знакомят представителя 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 (территорий и помещений), 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 следующих случаях:

- при невозможности снятия с них копий (представления выписок из них),
- отказа проверяемого субъекта представить копии документов (выписки из них),
- при необходимости передачи оригиналов документов, иных носителей информации в органы уголовного преследования и суды или использования их в качестве источников доказательств по делу об административном правонарушении,
- необходимости проведения экспертизы (исследования) документов, иных носителей информации 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, иных носителей информации.

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 при отсутствии нарушений 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 представителя 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.

4.3 Оформление результатов проверки

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

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 структуре **акта выборочной проверки** выделяют вводную и основную часть.

В вводной части акта выборочной проверки приводится следующая информация:

- основание назначения проверки,
- дата и номер предписания на ее проведение;
- должности, фамилии и инициалы проверяющих;
- даты начала и окончания проверки;
- место составления акта проверки;
- проверенный период;
- должности, фамилии и инициалы представителей проверяемого субъекта, обязанных подписать акт, с указанием периода их работы на занимаемых должностях в проверяемом периоде, а также иных лиц, привлекаемых к проверке;
- 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 части акта проверки приводится информация о результатах проверки по каждому вопросу, подлежащему проверке, в соответствии с предписанием на ее проведение. По каждому факту нарушений в акте проверки указывается:

- описание факта нарушения законодательства;
- 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, фамилии и инициалы 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 проверяемым субъектом объяснения представителей проверяемого субъекта.

В случае если выявленное нарушение 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 проверки**.

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.

В вводной части **акта внеплановой тематической оперативной проверки** приводится следующая информация:

- дата и номер предписания на ее проведение;
- должности, фамилии и инициалы проверяющих;
- даты начала и окончания проверки;
- место составления акта проверки;
- должности, фамилии и инициалы представителей проверяемого субъекта, а также иных лиц, привлекаемых к проверке;
- наименование проверяемого субъекта, местонахождение, подчиненность, УНП;
- наличие книги учета проверок (журнала производства работ), а также информация о произведенной в ней записи о данной проверке;

– информация о том проводились ли контрольная закупка товарно-материальных ценностей либо контрольное оформление заказов на выполнение работ (оказание услуг) и их результаты;

– перечень технических средств, если они применялись.

В основной части акта внеплановой тематической оперативной проверки приводится:

– описание фактов нарушения законодательства;

– место и время их совершения;

– акты законодательства, требования которых нарушены;

– предусмотренная законодательными актами ответственность за такие нарушения;

– должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения законодательства;

– иные сведения, необходимые для рассмотрения материалов о совершенном правонарушении и принятия решения.

В *справке проверки* должны быть указаны те же данные, что и в вводной части акта, а также указываются результаты проверки по каждому вопросу, проверенному в соответствии с предписанием на проведение проверки.

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 предпринимательской деятельности,

– лицо, осуществляющее руководство бухгалтерским учетом проверяемого субъекта;

– а при необходимости – другие участниками проверки.

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

При наличии возражений по акту (проверки) подписывающие должностные лица проверяемого субъекта делают об этом оговорку перед своей подписью и не позднее 15 рабочих дней со дня подписания акта представляют в письменном виде возражения по его содержанию в контролирующий орган, назначивший (проверку). 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.

4.4 Реализация материалов проверки и организация контроля за выполнением принятых решений

На основании акта, составленного по результатам проведения проверки, в течение 30 рабочих дней со дня его вручения (направления) проверяемому субъекту при наличии оснований контролирующим (надзорным) органом выносится решение и (или) требование (предписание) об устранении нарушений, установленных в ходе проведения проверки.

Первый экземпляр решения и (или) требование (предписание) вручается под роспись представителю проверяемой организации для принятия мер по устранению выявленных нарушений, 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 контролируемому (надзорному) органу, проводившему проверку, в сроки, установленные в этом требовании (предписании) с приложением подтверждающих документов, а также предоставляет этому контролируемому (надзорному) органу возможность удостовериться на месте в устранении нарушений.

Если в процессе проверки 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);
- и (или) в суд – в течение года со дня их вынесения.

Жалоба рассматривается в месячный срок со дня ее получения.

Решение по жалобе в течение трех рабочих дней со дня его принятия направляется проверяемому лицу, подавшему жалобу, 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.

4.5 Учет проверок

Проверяемые субъекты обязаны вести учет проверок, осуществляемых государственными контролирующими (надзорными) органами в **Книге учета проверок**, а строительные организации – **Журнал производства работ**.

Формы книги учета проверок, журнала производства работ и правила их ведения утверждаются Советом Министров Республики Беларусь.

Книга учета проверок выдается проверяющему после предъявления им предписания на проведение проверки и служебного удостоверения. В эту книгу работниками контролирующих (надзорных) органов вносится следующая информация:

- наименование контролирующего органа;
- номер и дата выдачи предписания;
- вид проверки (выборочная, внеплановая);
- номер пункта плана выборочных проверок в Республике Беларусь для плановой проверки или основание для назначения внеплановой проверки;
- фамилия, имя, отчество, должность проверяющего (состав группы проверяющих), руководителя проверки;
- дата начала проверки;
- наименование документа по результатам проверки;
- дата окончания проверки;
- подпись проверяющих, руководителя проверки.

Журнал производства работ ведется на объектах строительства. Журнал должен быть пронумерован, прошнурован и скреплен печатью выдавшего его генерального подрядчика (подрядчика), осуществляющего строительство объекта.

В соответствующий раздел журнала вносятся сведения о проведении контролирующими (надзорными) органами проверок:

- соблюдения требований технических нормативных правовых актов при строительстве (в том числе реконструкции, реставрации, капитальном ремонте и благоустройстве),
- соблюдении утвержденной проектной документации при выполнении строительно-монтажных работ,
- соответствия используемых при строительстве материалов, изделий и конструкций проектным решениям и требованиям технических нормативных правовых актов в области технического нормирования и стандартизации для обеспечения эксплуатационной надежности и безопасности.

Невнесение должностным лицом контролирующего (надзорного) органа записи о проведении проверки в книгу учета проверок (журнал производства работ) является основанием для признания проверки незаконной.

ТЕМА 5. СУЩНОСТЬ, СОДЕРЖАНИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ АУДИТА

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 по теме

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

2. 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 1844 г. 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 г. была образована Ассоциация аудиторов. В 1917 г. – первое официальное постановление об аудите балансов.

В Германии в 1870 г. 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 г. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь «О контрольно-ревизионной службе» от 30 сентября 1991 года № 367 была признана целесообразность создания в республике аудиторской службы и утверждено Временное положение об аудиторской деятельности в Республике Беларусь.

08.11.1994 г. 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 (таблица 5.1).

Таблица 5.1 – Сравнительная характеристика аудита и 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

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 по теме

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 (Internanional Federanion of Accountants), созданной в 1977 г.

Международные стандарты аудита (далее – МСА), разрабатываемые Советом, содержат основные принципы, общие требования, предъявляемые к проведению аудита и аудиторам, 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) (рис. 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 подразделяются 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

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 по теме

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

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

3. 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.

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

5. 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.

Заключаемые 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 Оценка системы 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, то есть 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 аудитор 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 таблице 7.1:

Таблица 7.1 – Расчет показателей уровня существенности

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, то есть 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, то есть 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 подсовокупности (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)

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

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

Стартовая точка (СТв), то есть 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:

$$ИВ = ПС / В,$$

где ПС – общий объем проверяемой совокупности в стоимостном выражении.

$$СТв = ИВ \times СЧ.$$

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 (O_o) – 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

$$O_o = O_{Впс} + O_{ЭН} + O_{КЭ},$$

где $O_{ЭН}$ и $O_{КЭ}$ – ошибки, обнаруженные по элементам наибольшей стоимости и ключевым элементам, они учитываются в фактически найденном размере; $O_{Впс}$ – ошибка выборки, распространенная на проверяемую совокупность, величина которой рассчитывается следующим образом:

$$O_{Впс} = (O_{в} / O_{В}) \times (ПС - ЭН - КЭ),$$

где $O_{в}$ – фактическая величина ошибок, обнаруженных по элементам выборки; $O_{В}$ – 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, то есть 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

8.1 Аудиторские доказательства, их виды и источники получения.

8.2 Методы и процедуры получения аудиторских доказательств.

8.3 Документирование аудиторских доказательств.

Нормативные документы по теме

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

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

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

4. 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 бывают визуальные, документальные, устные.

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

Достаточность – количественная мера аудиторских доказательств.

Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств и означает их уместность и надежность для подтверждения наличия либо отсутствия искажений на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности – утверждения, сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме, в отношении признания, оценки, представления и раскрытия отдельных элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности.

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 (рис. 8.1).

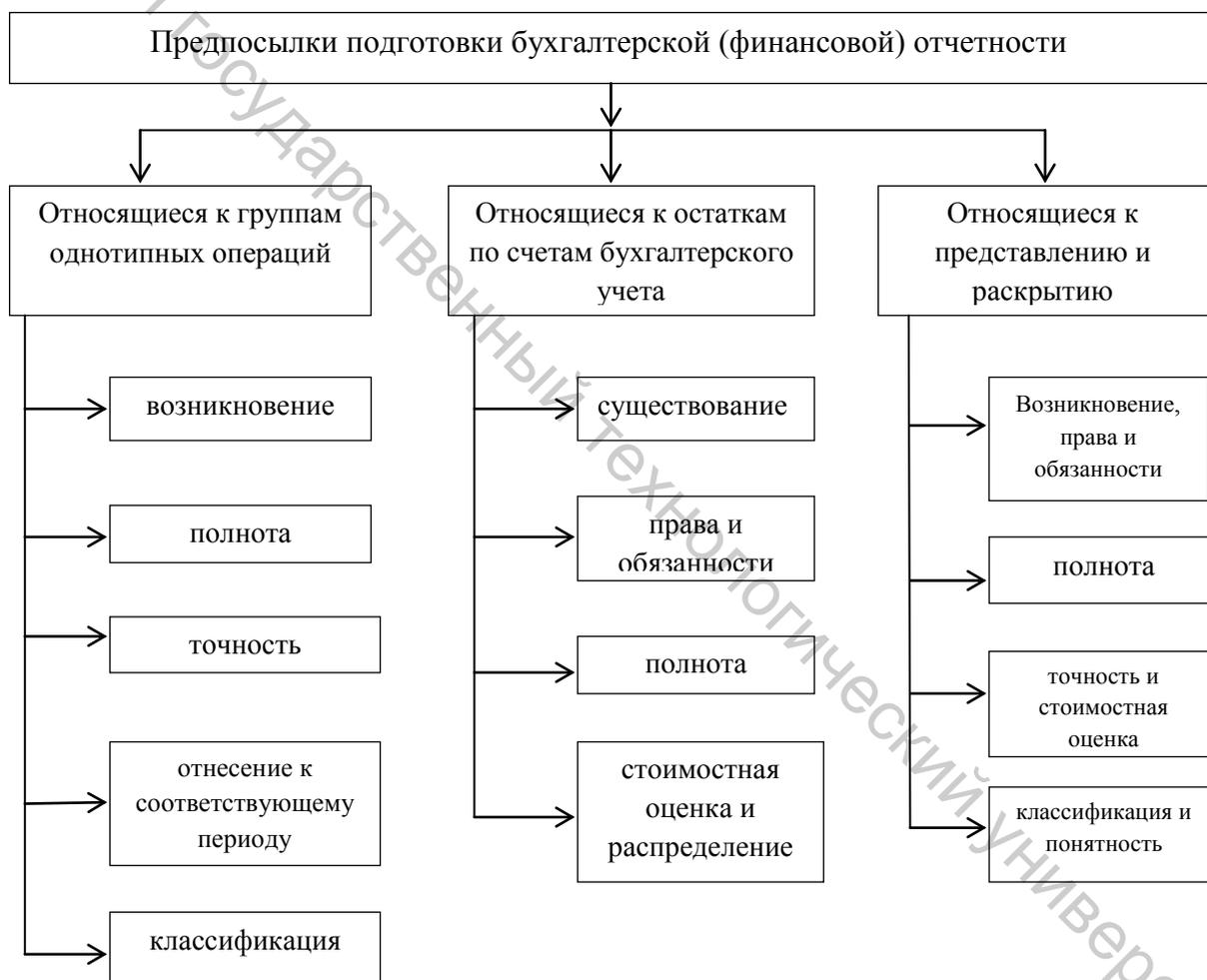


Рисунок 8.1 – Классификация предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности

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 являются:

– *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 ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТА

9.1 Порядок составления и представления аудиторского заключения

9.2 Формы выражения аудиторского мнения

9.3 Отчет по результатам аудита

Нормативные документы по теме

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

2. Национальные правила аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 28.06.2017, № 18.

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

Аудиторское заключение адресуется заказчику аудиторских услуг.

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

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

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

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

Для формирования аудиторского мнения о достоверности аудируемой отчетности также оценивается:

- общий порядок составления и представления отчетности аудируемого лица, ее состав и содержание;
- принятая аудируемым лицом учетная политика;
- соответствие отраженной в отчетности информации принятой учетной политике;
- обоснованность учетных оценок;
- уместность, полнота, сопоставимость, нейтральность и понятность информации, представленной в отчетности аудируемого лица;
- правильность отражения в отчетности аудируемого лица информации об имевших место хозяйственных операциях;
- достаточность раскрытия информации в отчетности аудируемого лица для понимания заинтересованными пользователями этой отчетности влияния существенных хозяйственных операций на информацию, представленную в отчетности.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- оценивает правильность применения руководством аудируемого лица допущения о непрерывности деятельности, и на основании полученных аудиторских доказательств делает вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;

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

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

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

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

- наименование аудиторской организации;

- место нахождения аудиторской организации (аудитора – индивидуального предпринимателя);

- сведения о государственной регистрации.

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

отдельным проверяемым вопросам», «Важные обстоятельства», «Прочие вопросы».

9.2 Формы выражения аудиторского мнения

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

Мнение аудитора **модифицируется**, если:

– на основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу о том, что отчетность аудируемого лица содержит существенные искажения;

– или у аудитора отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, но вероятность наличия таких существенных искажений имеется.

Различают следующие формы модификации аудиторского мнения:

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

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

Влияние искажения на отчетность считается распространенным, если оно:

– не ограничивается отдельными счетами бухгалтерского учета или статьями отчетности;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9.3 Отчет по результатам аудита

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

Отчет должен содержать следующие реквизиты:

- 1) исходящий номер и дату подписания отчета аудитором;
- 2) указание на лицо, которому адресуется отчет в соответствии с договором оказания аудиторских услуг;
- 3) название документа;

4) сведения об аудируемом лице (наименование, место нахождения, сведения о регистрации), а также фамилия, инициалы должностных лиц, ответственных за составление бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) иной финансовой отчетности;

5) сведения об аудиторской организации и лицах, проводивших аудит (фамилии, инициалы, номера и даты выдачи квалификационных аттестатов аудиторов);

6) основание для проведения аудита (дата и номер договора оказания аудиторских услуг);

7) период времени, за который проводился аудит;

8) даты начала и завершения аудита;

9) содержательная часть;

10) подписи руководителя аудиторской организации и всех аудиторов, принимавших участие в аудите.

Подписи на отчете скрепляются печатью.

В содержательной части обязательно приводятся следующие сведения:

– развернутая аргументация причин, приведших к модификации аудиторского мнения;

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

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

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

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

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

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

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

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

- перечень основных областей и направлений бухгалтерского учета, подлежащих аудиту;
- утверждение, что аудит проводился в соответствии с правилами аудиторской деятельности;
- описание процесса аудита;
- особенности проведения аудита;
- перечень выявленных в процессе аудита нарушений, замечания и рекомендации по их устранению.

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

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

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учеб. пособие для студентов экономических спец. учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / П. Г. Пономаренко [и др.]. – Изд. 3-е, испр. – Минск : Вышэйшая школа, 2010 – 558 с.
2. Бухгалтерский учет, анализ и контроль: ситуации, тесты и задачи : практикум / С. К. Матальцкая [и др.]. – 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 : учеб.-метод. пособие / Н. П. Дробышевский, Д. Т Солодкий. – Изд. 2-е. – Минск : Мисанта, 2009 – 334 с.
5. Контроль и ревизия : учеб. пособие / Под ред. В. Я. Овсяичук. – 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. – Изд. 4-е. – 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. – Минск : БГЭУ, 2013. – 195 с.
9. Лемеш, В. Н. Ревизия и аудит : практикум : учеб. пособие для студентов высших учебных заведений по экю спец. / В. Н. Лемеш. – Изд. 3-е. – Минск : Изд.Гревцова, 2014. – 431с.
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. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь : Указ Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2009. – № 253. – 1/11062.
2. Об аудиторской деятельности : Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013г. № 56-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2013. – № 2/2054.
3. Национальные правила аудиторской деятельности "Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности" : утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.10.2000 №114 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2000. – № 114. – 8/4360.
4. Национальные правила аудиторской деятельности «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги» : утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19.12.2007 № 189 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2008. – № 41. – 8/17914.
5. Положение о Министерстве финансов Республики Беларусь, утв. постановлением Совета Министров Республики Беларусь 31.10.2001 № 1585 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 105. – 5/9328.
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 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 16. – 8/8058.
7. Национальные правила аудиторской деятельности "Планирование аудита" утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 04.08.2000 № 81 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2000. – № 83. – 8/3932.
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 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2009. – № 41. – 8/20301.
9. Национальные правила аудиторской деятельности "Существенность в аудите" утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 06.03.2001 № 24 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 32. – 8/5214.
10. Национальные правила аудиторской деятельности "Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите" утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2001 № 77 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 77. – 8/6422.
11. Национальные правила аудиторской деятельности "Аудиторские доказательства", утв. Постановлением Министерства финансов Республики

Беларусь 26.10.2000 № 114 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 200. – № 114. – 8/4360.

12. Национальные правила аудиторской деятельности "Аналитические процедуры", утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 07.02.2001 № 9 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 26. – 8/5001.

13. Национальные правила аудиторской деятельности "Документирование аудита", утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 04.08.2000 № 81 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2000. – № 83. – 8/3932.

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 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2006. – № 61. – 8/14278.

15. Национальные правила аудиторской деятельности "Аудит в условиях компьютерной обработки данных", утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 18.12.2002 № 163 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 5. – 8/8919.

16. Национальные правила аудиторской деятельности "Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности", утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 28.06.2017 № 18 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 22.07.2017. – 8/32241.

17. Национальные правила аудиторской деятельности "Сообщение информации по вопросам аудита", утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 23.09.2011 № 97 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2012. – № 36. – 8/25002.

Учебное издание

Дулебо Елена Юрьевна

Контроль и аудит

Конспект лекций

Редактор *Н. В. Медведева*
Корректор *Т. А. Осипова*
Компьютерная верстка *Н. С. Васильева*

Подписано к печати 29.03.18. Формат 60x90 1/16. Усл. печ. л. 5.2.
Уч.-изд. л. 5.1. Тираж 62 экз. Заказ № 99.

Учреждение образования «Витебский государственный технологический университет»
210038, 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.
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изделий № 3/1497 от 30 мая 2017 г.