**Тема: Основы организации аудиторской деятельности**

**План**

1. Сущность, виды, цели аудита
2. Организация, порядок и принципы проведения аудита
3. Этапы аудиторской проверки
4. Профессиональная этика аудитора
5. Аудиторское заключение

**1. Сущность, виды, цели аудита**

Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» № 3873-ХII (ст. 3) от 8 ноября1994 г. закреплено, что *аудиторская деятельность (аудит)* – это предпринимательская деятельность по проведению аудиторами или аудиторскими организациями независимой внешней аудиторской проверки бухгалтерской отчетности и других документов организаций, их обособленных подразделений и индивидуальных предпринимателей в целях оценки достоверности бухгалтерской отчетности и соответствия совершенных финансовых и хозяйственных операций законодательству Республики Беларусь.

*Аудит* – это проверка, финансово-хозяйственной деятельности с целью оценки достоверности отражения ее в бухгалтерской отчетности хозяйствующего субъекта и выявления угрозы банкротства.

*Аудиторская деятельность* – это предпринимательская деятельность физических и юридических лиц (соответственно индивидуальных аудиторов и аудиторских фирм).

Она направлена на осуществление в соответствии с действующим законодательством независимых проверок хозяйственных процессов, финансовых операций, показателей в бухгалтерской отчетности и иной документации на их соответствие установленным нормативно-правовым актам. Эта деятельность заканчивается выдачей аудиторского заключения и оказанием сопутствующих аудиту услуг в соответствии с заключенным договором.

 Закон об аудите в РБ определяет его как:

* вид предпринимательской деятельности.
* система по проверке финансовой отчетности и правильности отражения в ней результатов финансово-хозяйственной деятельности.
* деятельность в области бухгалтерского учета.
* деятельность в области налогового законодательства.
* деятельность в области банковского и страхового дела предприятий и других фирм собственности.

 Аудит проводится на платной основе и направлен на защиту интересов предприятия, оказания им помощи в обеспечении правильности расчета с бюджетом и внебюджетными фондами, а также в подъеме эффективности деятельности предприятия.

 Аудиторские организации и аудиторы могут оказывать другие аудиторские услуги:

* восстановление и организация бухгалтерского учета.
* составление деклараций о доходах и финансовой отчетности.
* анализ финансово-хозяйственной деятельности.
* оценка активов и пассивов предприятий.
* консультирование по вопросам налогового и хозяйственного законодательства.
* составление аудиторских заключений о достоверности годовых балансов, целевом использовании целевых ресурсов, инвестиций.
* помощь в своевременном и полном формировании уставного капитала.

 Пользователей финансовой отчетности волнует не столько тот факт обманывают их или нет, сколько возможность оценить эффективность работы предприятий.

 Пользователи аудиторской информации разные и цели у них разные. Прежде всего это: акционеры. учредители, вкладчики, собственники экономических субъектов хозяйствования, которые сами, как правило, непосредственно не учувствуют в хозяйственной деятельности предприятия. Их интересуют не столько эффективность работы сотрудников предприятия, сколько - допускают ли они злоупотребления в более обобщенном, более важном смысле их волнует одно: правильно ли они поступили, вложив свои капиталы в фирму.

Другую категорию пользователей составляют кредиторы, их интересует, погасит ли клиент предоставленный ему кредит и % по нему.

Правоохранительные органы - их интересует правильно или нет отражает финансовая отчетность предприятия реальное положение дел в нем.

Аудитор, удостоверяя отчет предприятия, несет определенную моральную и материальную ответственность, так как своей подписью под документами, он разделяет финансовую ответственность с руководителем фирмы перед государством и третьими лицами.

И, наконец, для владельца фирмы важно знать самому, показать государству, убедить в этом 3-х лиц, с которыми предприятия вступают в деловые и финансовые отношения, что финансовое состояние предприятия удовлетворительное и соответствует данным отчета.

Все в аудите сводится к одному - доверительной информации.

Финансовая отчетность считается удовлетворительной тогда, когда отражает финансовое положение предприятия с максимально возможной полнотой, точностью и в соответствии с действующим законодательством и стандартами по бухгалтерскому учету.

 Аудит – это необходимость, когда ведется честная деятельность и наказание, когда хозяйственная деятельность ведется с нарушениями.

Аудиторские проверки классифицируются по следующим признакам:

* *по субъектам аудита* – внутренний и внешний аудит;
* *по назначению* – обязательный и инициативный аудит;
* *по объектам аудита* – общий, банковский, страховой аудит;
* *по организационному признаку* – первоначальный и согласованный аудит;
* *по направлению проверки* – аудит финансовой отчетности, специальный аудит и аудит на соответствие требованиям.

*Внутренний аудит –* это проверка соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля. Она организуется в интересах собственников. Этот вид аудита осуществляется контрольно-ревизионными службами организации или ее штатными ревизорами (внутренними аудиторами).

*Внешний аудит* — это проверка достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и других документов аудируемой организации. Он осуществляется независимыми аудиторами или аудиторскими фирмами на основе заключенных договоров.

*Инициативный аудит* – это проверка, проводимая по решению хозяйствующего субъекта или по требованию его учредителей (акционеров, участников, собственников имущества). Цель и объем этого аудита определяются условиями договора, заключенного с инициатором его проведения.

*Обязательный аудит* – это обязательная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности другой документации хозяйствующего субъекта, проведение которой регламентировано законодательными актами Республики Беларусь. Она проводится независимыми аудиторами или аудиторскими фирмами.

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь «О совершенствовании государственного регулирования аудиторской деятельности» № 67 от 12 февраля 2004 г. – обязательной ежегодной аудиторской проверке подлежит достоверность годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, являющихся открытыми акционерными обществами; банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, бирж, коммерческих организаций с иностранными инвестициями, страховых организаций, страховых брокеров, иных организаций и индивидуальных предпринимателей, у которых *объем выручки от реализации товаров (выполненных работ, оказанных услуг) за предыдущий год составляет более 600 тыс. евро.* Исключение составляют колхозы и крестьянские (фермер ские) хозяйства, аудит которых не проводится. Как обязательный, так и инициативный аудит могут быть общим, банковским и страховым. *Общий аудит* – это контроль, проводимый у хозяйствующих субъектов, независимо от их организационно-правовых форм и видов деятельности, за исключением банков и страховых организаций.

*Банковский аудит* – это контроль, проводимый в банках. Он осуществляется аудиторами и аудиторскими организациями, которые должны иметь кроме лицензии на осуществление аудиторской деятельности (выдается министерством финансов Республики Беларусь) и квалификационное свидетельство (выдается Национальным банком Республики Беларусь).

*Страховой аудит* – это контроль, проводимый в страховых и перестраховочных организациях.

Все рассмотренные выше виды аудита могут быть как первоначальными, так и согласованными.

*Первоначальный аудит* – это контроль, который впервые проводятся конкретным аудитором или аудиторской фирмой у хозяйствующего субъекта. Этот вид аудита сопряжен со значительным риском и трудоемкостью проверки, потому что аудиторы не владеют информацией о специфике деятельности аудируемой организации, системе ее внутреннего контроля и т.п.

*Согласованный аудит* – это повторный или регулярный контроль у хозяйствующего субъекта, который осуществляет одна и та же аудиторская организация (аудитор). Такой аудит позволяет проверяющим легко определять положительные и отрицательные явления в организации бухгалтерского учета и системе внутреннего менеджмента аудируемого клиента.

*Аудит финансовой отчетности* — это проверка отчетности организации на предмет ее достоверности и соответствия действующему законодательству (нормативным актам) в области бухгалтерского учета и отчетности. Он относится к обязательному аудиту и поэтому он заканчивается составлением и выдачей клиенту аудиторского заключения специальной формы.

*Специальный аудит* – это исследование конкретных вопросов деятельности хозяйствующего субъекта. Как правило, здесь проверяется соблюдение определенных процедур, правил, норм для подтверждения законности, достоверности и эффективности отдельных хозяйственных процессов и финансовых операций. Круг аудируемых участков заранее определяется заказчиком и оговаривается в договоре на проведение аудиторской проверки.

*Аудит на соответствие требованиям* — это проверка хозяйственных процессов и финансовых операций с целью установления их соответствия законодательным и инструктивным материалам. Здесь же может осуществляться контроль процедур и правил на их соответствие учредительному договору, уставу хозяйствующего субъекта, его учетной политике и должностным инструкциям работников. Этот вид аудита может быть проведен как по инициативе руководства организации, так и по требованию акционеров и иных собственников хозяйствующего субъекта, а также правоохранительных и судебных органов.

В управлении важную роль играет достоверная информация о деятельности организации, которая нужна владельцу хозяйствующего субъекта для определения стратегии развития и способов повышения эффективности его деятельности. Достоверная информация нужна государственным органам для контроля соблюдения законодательных актов и налогообложения, а также банкам и иным кредиторам для оценки платежеспособности организации и вероятности погашения долгов. Юридические лица, имеющие деловые взаимоотношения с хозяйствующим субъектом, могут получать объективную информацию из бухгалтерской отчетности, подтвержденной аудитором или аудиторской организацией.

Под **целью аудита** понимается решение конкретной задачи, которая определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора (аудиторской фирмы) и заказчика аудиторских услуг (клиента).

Правилом аудиторской деятельности «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 октября 2000 г. № 114 (в редакции постановления министерства финансов Республики Беларусь от 28 марта 2003 г. № 45), установлено, что основными целями аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности являются:

* установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта во всех существенных отношениях, т.е. полноты, достоверности и точности отражения в отчетности показателей активов и пассивов, собственных и заемных средств, состояния расчетов и финансовых результатов за определенный период, проверки соответствия принятой в организации учетной политики законодательству Республики Беларусь;
* установление соответствия совершенных субъектом финансовых и хозяйственных операций нормативным правовым актам Республики Беларусь;
* получение аудиторских доказательств, позволяющих аудитору выразить суждение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Указанные цели присущи внешнему и обязательному аудиту, а также аудиту финансовой отчетности.

Основные цели аудита могут дополняться обусловленными договором с клиентом вопросами выявления резервов лучшего использования финансовых ресурсов, анализом правильности расчетов с бюджетом по налогам и сборам, оптимизацией налогообложения, разработкой мероприятий по оздоровлению финансового состояния предприятия, оптимизации затрат и результатов деятельности и др.

Цели внутреннего, инициативного и специального аудита имеют некоторые особенности.

*Цель внутреннего аудита* заключается в обеспечении функционирования всех видов деятельности на всех уровнях управления, а также в защите законных имущественных интересов организации и ее собственников (акционеров). Этот вид аудита осуществляется постоянно на предприятии его же работниками в соответствии с возложенными на них функциональными обязанностями.

 *Целью инициативного и специального аудита* является оказание помощи субъекту предпринимательской деятельности, консультирование его по вопросам финансового, налогового, хозяйственного законодательства, представление объективной информации о финансовом состоянии, налогообложении, проверка отдельных сторон его деятельности, оказание клиенту других сопутствующих аудиту услуг. Как правило, все эти вопросы оговариваются в договоре о проведении аудиторской проверки.

**2. Организация, порядок и принципы проведения аудита**

*Основная задача аудита* – сбор достоверной информации производственно-финансовой деятельности предприятия и формирование на основе данной информации выводов о финансовом положении предприятия, о достоверности бухгалтерского баланса и финансовой отчетности.

Принципы, регулирующие аудит, делятся на две основные группы: *профессиональной этики и методологические принципы.*

*Принципы профессиональной этики* в обязательном порядке должны учитываться при проведении аудита.

*Методологические принципы* могут носить обязательный и рекомендательный характер. Обязательный или рекомендательный характер регламентируется конкретными стандартами аудита.

*Основными принципами*, которыми должен руководствоваться аудитор, являются:

* честность, объективность и независимость;
* профессионализм и компетентность;
* конфиденциальность.

*Независимость, честность и объективность*. При выполнении любых аудиторских услуг аудитор должен сохранять объективность и честность, быть свободным от интересов конфликта, беспристрастным, не должен заведомо искажать факты или подчинять свое суждение мнению других лиц.

*Честность* должна быть основной чертой характера аудитора, необходимой для профессионального признания. Это качество, на котором основывается доверие заказчика, общества, по которому аудитор должен выверять все свои решения. Честность требует от аудитора соблюдения принципов объективности, независимости и надлежащего внимания.

На *независимость* аудитора влияют ряд объективных факторов. К основным из них относятся:

* возможность лишиться нрава работы по специальности из-за нарушения профессиональной этики;
* потеря репутации;
* сопротивление любому посягательству на объективность аудитора.

Принимая решение о запрете какого-либо типа отношений аудитора с клиентами, необходимо оценивать как размер угрозы для независимости аудитора, так и противодействующие этой угрозе силы.

При проведении аудиторской проверки и составлении заключения аудиторы должны быть независимы от проверяемого субъекта хозяйствования или от любой третьей стороны, в том числе от государственных органов, поручивших им проведение проверки, а также собственников и руководителей аудиторских организаций, в которых они работают.

*Объективность* выводов основывается на непредвзятом, внимательном изучении состояния дел на предприятии, результатов его производственно-финансовой деятельности, использовании достоверных данных и надежных аналитических методов при проведении экономического анализа и составлении аудиторского отчета по результатам проверки. Таким образом, внимание к интересам клиента не должно мешать исполнению долга аудитора перед обществом, который заключается в сохранении независимости, честности и объективности. Такая двойная ответственность – и перед клиентом, и перед обществом – требует высокого уровня этического сознания и поведения.

*Доброжелательное отношение к клиентам* предполагает отсутствие тенденциозности, которая могла внести элемент предубежденности, и отрицательно отразиться на характере проводимых проверок, а также на взаимоотношениях с клиентами. При оказании консультационной помощи аудитор должен стремиться к максимальной защите интересов клиентов, отыскивать и рекомендовать пути, облегчающие их коммерческую деятельность. Ни в коем случае аудитор не должен превращаться в сборщика отрицательных фактов, разоблачителя и обвинителя. Имеющиеся замечания в адрес клиента должны быть доведены до него в максимально корректной форме как пожелания, советы, рекомендации и т.п. Необходимо помнить о том, что и у клиента, и у аудитора, в конечном счете, одни и те же цели – это эффективное функционирование рыночной экономики.

Аудитор должен быть вежливым и предусмотрительным с клиентом. И хотя такт и дипломатичность очень важны, у клиента должна быть полная ясность в позиции аудитора по основным вопросам, ни один профессионал не подчинит соображениям вежливости свои суждения и выводы и не изменит лишь из вежливости свое объективное мнение.

*Профессионализм и компетентность.* Аудитор должен обладать достаточным уровнем профессиональной компетентности, знании и навыков для оказания аудиторских услуг.

Профессиональная компетентность делится на две стадии: приобретение профессиональной компетентности и поддержание профессиональной компетентности на должном уровне.

Приобретение профессиональной компетентности предполагает наличие высшего экономического или юридического образования, стажа работы по специальности не менее пяти лет и лицензии на право занятия аудиторской деятельностью.

Поддержание профессиональной квалификации аудиторов подразумевает постоянное обновление знаний путем систематического изучения утвержденных и принятых законодательных, нормативных и инструктивных материалов, норм и стандартов по аудиту, а также посредством участия в семинарах по различным вопросам финансовой, экономической деятельности.

*Конфиденциальность.* Аудитор обязан строго соблюдать и хранить производственные и коммерческие секреты своих клиентов, ни в коей мере не разглашать их с тем, чтобы не нанести клиентам ущерба.

За разглашение секретов своих клиентов аудитор несет ответственность по закону, а также моральную ответственность перед коллегами согласно профессионально-этическим нормам.

Однако существуют некоторые исключения из этого правила. Аудитор может сообщать информацию о деятельности контролируемого предприятия (фирмы) по просьбе руководящих органов фирмы, согласно решению общего собрания акционеров, в соответствии с решением суда, а также органам Государственной безопасности, если в процессе аудирования будут установлены факты нарушения государственной тайны.

**3. Этапы аудиторской проверки**

С учетом сложившейся практики осуществления аудиторской деятельности в Республике Беларусь и ее нормативно-правового регулирования следует выделить технологические этапы аудита в следующей последовательности:

1. определение объема аудита (составление письма-обязательства о согласии на проведение аудита, договора оказания аудиторских услуг);
2. подготовка и планирование аудита (составление общего плана и программы аудита);
3. оценка организации и состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля на аудируемом предприятии; внесение, при необходимости, изменений в общий план и программу аудита;
4. проведение аудита в соответствии с программой проверки и сбор аудиторских доказательств;
5. подготовка рабочей документации аудитора;
6. составление и представление заказчику аудиторского заключения (результатов аудиторской проверки).

**4. Профессиональная этика аудитора**

Этические нормы профессионального поведения аудиторов, определены в Кодексе этики аудиторов Республики Беларусь.

Доверие общества к аудиторам зависит не только от профессиональной подготовки, знаний и опыта, но и от соблюдения этических норм и правил поведения. Каждый аудитор должен принимать все меры для создания и поддержания доверия и уважения к своей профессии, защищать нравственные, моральные ценности от всех возможных нарушений и посягательств. Кодекс этики аудиторов включает в себя 12 основных правил.

*1. Профессионализм, знания и компетентность*

Аудитор должен:

* выполнять свои обязанности честно и добросовестно с профессиональным умением, компетентностью и усердием;
* заботиться о престиже своей профессии, проявлять себя достойным доверия, возложенного на профессию аудитора обществом и заказчиком;
* постоянно повышать свою профессиональную квалификацию путем изучения нормативных документов по бухгалтерскому учету, хозяйственному и налоговому законодательству, других законодательных актов, норм и стандартов аудита;
* гарантировать заказчику оказание аудиторских услуг высокого качества, основанных на современных методиках, законодательных и иных нормативных актах за счет постоянного поддержания на должном уровне своих профессиональных знаний.

*2. Профессиональная независимость.*

Мнение аудитора по финансовым вопросам не должно зависеть от суммы оплаты за выполненную работу.

Один и тот же аудитор не может проводить проверки на предприятии в течение многих лет (более 5-7), в связи с чем должна быть предусмотрена ротация аудиторов.

*3. Честность, справедливость и объективность.*

*4. Конфиденциальность.*

*5. Несовместимые дискредитирующие действия.*

Аудитору, занимающемуся аудиторской деятельностью, запрещается непосредственно заниматься другими видами предпринимательской деятельности, за исключением преподавательской и научной деятельности, а также не в праве совершать действия, дискредитирующие его профессию, а именно:

* отказываться возвращать заказчику документы, даже если он не оплатил за оказанные аудиторские услуги;
* вносить фиктивные и неточные записи в бухгалтерские (финансовые) отчеты;
* не соблюдать принятые аудиторские нормы и стандарты;
* привлекать заказчиков путем обмана, введения в заблуждение и ложных утверждений или действий, так как это может привести к снижению эффективности и качества аудита;
* выдавать аудиторские заключения без доскональной проверки вопросов, изложенных в этом заключении, а также выдавать заключения, не соответствующие действительному положению дел.

*6. Вежливость и внимание к заказчику.*

*7. Налоговые отношения.*

Аудиторы обязаны неукоснительно соблюдать законодательство о налогообложении во всех аспектах; они не должны сознательно занижать налогооблагаемую базу как свою, так и заказчика или иным с образом нарушать налоговое законодательство в своих интересах либо в интересах других лиц. При оказании профессиональных услуг по налогообложению аудитор руководствуется интересами заказчика. При этом он обязан соблюдать налоговое законодательство и не должен способствовать фальсификациям с целью уклонения заказчика от уплаты налогов и обмана налоговой службы. О выявленных в ходе проведения обязательного аудита с нарушения налогового законодательства, ошибок в расчетах и уплат налогов аудитор обязан в письменной форме сообщить руководителю субъекта хозяйствования и предупредить о возможных последствиях, а также о путях исправления нарушений и ошибок. Рекомендации и советы в области налогообложения аудитор обязан представлять заказчику только в письменной форме. При этом не следует обнадеживать заказчика в том, что его рекомендации исключают любые проблемы с налоговыми органами, а также необходимо предупредить заказчика, что ответственность за составление и содержание налоговых деклараций и иной налоговой отчетности лежит на самом субъекте хозяйствования.

*8. Отношения между аудиторами.*

Аудитор должен стремиться к установлению доброжелательных, деловых отношений с коллегами по профессии и совместной работе, воздерживаться от необоснованной критики деятельности других аудиторов, аудиторских организаций, не допускать привлечения заказчика средствами, которые могут привести к принижению роли аудитора.

*9. Реклама.*

Реклама аудиторских услуг должна содержать правдивую и достоверную информацию об аудиторских организациях и аудиторах.

Не допускается назойливое предложение аудиторских услуг, вызывающее раздражение (рассылка писем, факсов, телефонные звонки).

*10. Оплата за аудиторские услуги.*

Оплата за аудиторские услуги производится в зависимости от объема и сроков выполнения работы. Отношения между аудиторами и заказчиком строятся на основе договора, в котором оговаривается сумма оплаты за оказанные услуги и ответственность сторон.

*11. Разрешение конфликтов.*

В случае возникновения конфликта аудитору следует предпринять следующее: проанализировать проблему конфликта с непосредственным руководителем. Если проблема не разрешается, то аудитор может обратиться в Министерство финансов (Главное управление по аудиту), а при невозможности в – в судебном порядке.

*12. Соответствие настоящего Кодекса международным нормам.*

Нормы профессионального поведения, определяемые настоящим Кодексом, основаны на международных этических нормах, разработанных Международной федерацией бухгалтеров (IFA) и проекте Кодекса профессиональной этики аудиторов, разработанного рабочей группой по аудиту Координационного совета по методологии бухгалтерского учета стран СНГ.

**5. Аудиторское заключение**

иторского заключения, которое представляет собой мнение аудитора о достоверности бухгалтерской и финансовой отчетности субъекта хозяйствования.

*Аудиторское заключение* — это юридический документ, основное назначение которого состоит в том, чтобы довести до пользователей информацию о достоверности финансовой отчетности субъекта хозяйствовании.

Порядок составления аудиторского заключения разработан на основании закона РБ "Об аудиторской деятельности".

Аудиторское заключение представляет собой мнение аудитора о достоверности бухгалтерской и финансовой отчетности субъекта хозяйствования.

В аудиторском заключении указывается точное наименование субъекта хозяйствования в составе с его учредительными документами. В нем должны быть обозначены объекты аудита и все вопросы, которые подверглись аудиту.

Аудиторское заключение состоит из 2-х документов:

* аналитической справки (акта),
* итогового заключения.

 В аналитической справке (акте) отражаются все нарушения, выявленные в результате аудиторской проверки.

Аудиторская фирма должна представить заказчику аналитическую справку и итоговую часть аудиторского заключения в сроки, предусмотренные договором.

По результатам аудита финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования аудитор должен дать одно из следующих видов заключения: положительное; условно-положительное (или с замечаниями); отрицательное; либо отказаться от аудиторского заключения.

Аудиторское заключение должно отвечать на следующие вопросы:

* дает ли баланс верное и объективное представление о состоянии активов и пассивов предприятия на конец отчетного периода (финансового года);
* дает ли отчет о прибылях и убытках верное а объективное представление о результатах хозяйственной деятельности предприятия за проверяемый период (финансовый год);
* составлена и представлена ли финансовая отчетность с учетом общепринятых принципов 6ухгалтерского учета;
* имеются ли случаи несоблюдения этих принципов в текущем периоде в сравнении с предыдущим периодом;
* дает ли консолидированная отчетность верное и объективное представление о прибыли или убытке материнской компании и ее дочерних фирм;
* составлены ли баланс, отчет о прибылях и убытках и консолидированная отчетность компании (если она имела место) в полном соответствии с нормативными положениями по бухгалтерскому учету.