

КОММЕНТАРИЙ К ПИСЬМУ МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ ОТ 06.01.2011 N 15-2-11/4 "О ЗАКЛЮЧЕНИИ ДОГОВОРОВ НА АУДИТ ДОСТОВЕРНОСТИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ"

Письмо Министерства финансов Республики Беларусь от 06.01.2011 N 15-2-11/4 "О заключении договоров на аудит достоверности бухгалтерской отчетности" (далее - Письмо) является своевременным документом, разъясняющим основные понятия аудита. Необходимость в подобном документе вызвана тем, что при заключении договоров на аудит достаточно распространенным явлением является незнание заказчиком республиканских правил аудиторской деятельности. Этим обстоятельством в значительной степени обусловлено превращение аудита в подобие налоговой проверки, в то время как аудит предназначен для оценки достоверности бухгалтерской информации при принятии управленческих решений.

По причине того что одна услуга (аудит) на практике часто подменяется другой (налоговой проверкой), существует такое явление, как демпинг (который как раз и является индикатором такой подмены). Так как стоимость аудита состоит из тарифа за 1 день (час) работы, умноженного на трудоемкость, то и демпинг заключается в занижении либо тарифа, либо трудоемкости услуги. Многолетняя практика показывает, что демпинг в значительной степени обусловлен ограничением стоимости аудита со стороны заказчика. Происходит это по следующим причинам: у заказчика имеется потребность только в налоговом аудите или в сокрытии недостатков отчетности от ее пользователей. В обоих случаях аудиторам не хватает времени для проведения полноценного аудита. В существующей ситуации во многом виноваты и аудиторы, у которых отсутствует эффективная система внешнего контроля качества, а также имеет место недобросовестная конкуренция и нарушение этических норм. К сожалению, до настоящего времени отсутствуют обоснованный рейтинг аудиторских организаций и отвечающая объективным критериям система закупок аудиторских услуг.

Следует отметить, что при налоговом аудите у заказчиков возникают завышенные ожидания, которые заключаются в том, что аудитор по итогам аудиторской проверки должен абсолютно гарантировать достоверность отчетности клиента. Во многих случаях аудиторы, к сожалению, не информируют заказчиков о существенных условиях проводимого аудита (несмотря на требования правил). Они не объясняют заказчикам, что аудит не может дать 100-процентной гарантии, так как основой его методологии являются такие понятия, как существенность (величина предельной ошибки отчетности, в рамках которой выдается заключение), выборочная проверка и профессиональное суждение аудитора.

На этапе заключения договоров на аудит действуют следующие правила аудиторской деятельности:

- "Разъяснения, предоставляемые руководством аудируемого лица", утвержденные Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 11.03.2002 N 35;

- "Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности", утвержденные Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2008 N 203;

- "Общение с руководством аудируемого лица", утвержденные Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 05.09.2002 N 124;

- "Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги", утвержденные Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19.12.2007 N 189;

- "Порядок заключения договоров оказания аудиторских услуг", утвержденные Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2001 N 106;

- "Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности", утвержденные Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.10.2000 N 114;

- "Существенность в аудите", утвержденные Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 06.03.2001 N 24;

- "Планирование аудита", утвержденные Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 04.08.2000 N 81;

- "Аудиторская выборка", утвержденные Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2001 N 77.

Анализ республиканских правил аудиторской деятельности позволяет определить основные положения, которые необходимо учитывать при заключении договоров на аудит достоверности бухгалтерской отчетности.

Во-первых, аудитор и руководство аудируемого лица должны достичь согласия относительно условий проведения аудита. Помимо требований, предъявляемым к договорам Гражданским кодексом Республики Беларусь, в аудите существует ряд специфических особенностей и условий. К таким условиям относятся планируемый уровень существенности, трудоемкость и др. Согласование уровня существенности в договоре позволит зафиксировать основу понимания результата аудита как мнения аудитора о мере искажений бухгалтерской отчетности. Заказчики не всегда представляют, что аудиторская проверка не направлена на обнаружение всех ошибок в учете, а определяет, имеются ли в отчетности ошибки, превышающие уровень существенности.

Если отчетность содержит искажения в пределах уровня существенности, аудитор может высказать положительное мнение о ее достоверности, если же искажения превышают уровень существенности, аудитор имеет право выдать заключение, отличное от положительного, или вообще отказаться от его выдачи. Если заказчик потребует уменьшения уровня существенности, то он должен быть готов к тому, что увеличатся объем аудиторских процедур и соответственно стоимость аудита. Кроме того, согласование уровня существенности позволит зафиксировать пределы ответственности аудиторов, что жизненно необходимо сторонам договора в случае судебных разбирательств. Таким образом, согласование уровня существенности и метода его расчета в договоре является необходимой процедурой как для аудитора, так и для заказчика.

Уровень существенности в момент выдачи аудиторского заключения может отличаться от установленного на начальной стадии планирования. Это может быть вызвано изменением информированности аудиторов по результатам аудита. Так, при проведении поэтапного аудита аудиторская организация может только прогнозировать результаты хозяйственной деятельности и финансовое положение аудируемого лица до конца года. Если фактические результаты деятельности и финансовое положение окажутся в значительной степени отличными от ожидаемых, оценка существенности изменится. Поэтому в договоре необходимо оговаривать согласование двух уровней существенности: предварительного - для оценки ориентировочной трудоемкости аудита, окончательного - при выдаче аудиторского заключения.

Адекватная оценка трудоемкости является основой выполнения правил аудиторской деятельности и проведения аудита в полном объеме. При трудоемкости проверки, не обеспечивающей выполнения правил, выдача аудиторского заключения может быть неправомерной. Трудоемкость аудита не является статичной величиной. Ее диапазон зависит от значительного количества факторов. К числу таких факторов относятся аудиторские риски, методы расчета существенности и объема выборки. Например, для оценки рисков аудиторская организация обязана разобраться в системе бухгалтерского учета, которая применяется у аудируемого лица, и при этом изучить и оценить те средства контроля, на основе которых она намерена определить содержание, масштаб и временные затраты предполагаемых аудиторских процедур.

Многие параметры аудита, влияющие на трудоемкость (например, существенность, выборка и др.), могут оцениваться профессиональным суждением аудитора. При этом понятие "профессиональное суждение" многими аудиторами трактуется достаточно упрощенно. Как правило, не принимается во внимание, что профессиональное суждение должно быть обоснованно. Так, объем выборки наиболее адекватно определяется с применением специальных формул, полученных на основе теории вероятности и математической статистики. Чем ниже риск, который готов принять на себя аудитор, тем больше необходимый объем выборки.

Следует также учитывать, что между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска и наоборот. В соответствии с республиканскими правилами аудиторской деятельности обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском должна приниматься во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Таким образом, оценка трудоемкости аудита является достаточно сложным процессом. Этот процесс значительно упрощается в случае применения специальных компьютерных программ или приглашения экспертов.

Согласованные условия следует отразить документально в договоре оказания аудиторских услуг. Таким образом, договоры на аудит должны содержать в виде приложения обоснованный расчет параметров аудита - трудоемкости, существенности, рисков, выборки, уверенности в отсутствии ошибок (табл. 1 и 2).

Таблица 1

Основные условия аудита достоверности
бухгалтерской отчетности

Показатель	Значение
Вид аудита	
Метод расчета существенности	
Метод расчета выборки	
Общий уровень существенности	
Уровень аудиторского риска	
Уровень уверенности в отсутствии существенных ошибок	
Трудоемкость проверки	
Тариф на услуги по аудиту за 1 человеко-день	
Стоимость проверки	

Таблица 2

Перечень аудируемых вопросов с расчетом трудоемкости,
уровня существенности, определения способа
проверки и стоимости

Перечень аудируемых вопросов	Общее время проверки, час	Уровень существенности, млн.бел.руб.	Способ проверки (сплошной, выборочный)	Стоимость, млн.бел.руб.

1. Планирование соглашения (договора) на аудит				
1.1. Разработка общей стратегии аудита				
1.2. Разработка плана аудита				
1.3. Планирование в процессе проведения аудита				
2. Аудит общего состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля				
3. Аудит правоустанавливающих документов				
4. Аудит и анализ показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности				
5. Аудит учетной политики				
6. Аудит внеоборотных активов				
6.1. Аудит основных средств				
6.2. Аудит нематериальных активов				
6.3. Аудит прочих внеоборотных активов				
7. Аудит капитала и резервов				
8. Аудит финансовых вложений				
9. Аудит запасов				
10. Аудит готовой продукции				
11. Аудит расходов				
12. Аудит доходов (выручки)				
13. Аудит доходов и расходов будущих периодов				
14. Аудит прибыли				
15. Аудит расчетов				

15.1. Аудит кассовых операций				
15.2. Аудит операций по расчетному счету				
15.3. Аудит операций по валютному счету				
15.4. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками				
15.5. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками				
15.6. Аудит расчетов по кредитам и займам				
15.7. Аудит расчетов по оплате труда				
15.8. Аудит расчетов с подотчетными лицами				
15.9. Аудит расчетов с прочими дебиторами				
15.10. Аудит расчетов с прочими кредиторами				
15.11. Аудит прочих расчетов (с учредителями, по претензиям и т.д.)				
16. Аудит налогов и сборов				
16.1. Аудит налога на прибыль (доходы) организаций				
16.2. Аудит налога на добавленную стоимость (налог на товары и услуги)				
16.3. Аудит подоходного налога с физических лиц				
16.4. Аудит отчислений на социальное страхование (в социальные фонды)				
16.5. Аудит налогов с продаж				
16.6. Аудит налогов на собственность (имущество)				
16.7. Аудит акцизов				

16.8. Аудит таможенных пошлин				
16.9. Аудит налогов и сборов, связанных с экологическими вопросами				
16.10. Аудит прочих налогов и сборов				
17. Аудит оформления документов				
18. Аудит внешнеэкономической деятельности				
19. Аудит экологических вопросов				
20. Аудит событий после отчетной даты				
21. Аудит соблюдения принципа непрерывности деятельности организации				
22. Внутрифирменный контроль качества аудита				
23. Работа с нормативными актами по вопросам проверки				
24. Оформление аудиторского заключения и рабочей документации				
25. Проверка сделанных по итогам аудита исправлений и обсуждение результатов аудита				
ИТОГО				

Следует принимать во внимание, что бремя доказательства обоснованности параметров конкретной аудиторской проверки лежит на аудиторах. Факт некачественного аудита фиксируется, когда трудоемкость проводимого аудита меньше наименьшего из значений, рассчитанных по обоснованной методике. При демпинге либо некачественном аудите обоснованные расчеты параметров аудита отсутствуют либо не соответствуют реальному положению дел.

Таким образом, большое количество вопросов, связанных с аудитом, требует государственного подхода и осмысления аудиторами и заказчиками аудита. В этом плане Письмо определяет направления формирования методологии национального аудита при заключении договоров. Аудиторы обязаны согласовывать с заказчиком планируемый объем аудита по разделам (трудоемкость), методы расчета и планируемый уровень существенности, методы расчета выборки, планируемую трудоемкость аудита. Причем

требования республиканских правил аудиторской деятельности в этой части полностью совпадают с международными стандартами аудита. Такой подход соответствует подходу России и стран Европейского союза в части подтверждения достаточности трудозатрат auditors на проведение аудита и полноты проведенных процедур.

А.А.ГАВРИЛЕНКО,
председатель Ассоциации
аудиторских организаций,
директор ООО "Эксперт-Эко",
кандидат экономических наук