

**ПРАВИЛА  
АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ "ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ  
ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ ИСКАЖЕНИЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ)  
ОТЧЕТНОСТИ И ФАКТОВ НЕСОБЛЮДЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА"**

(в ред. постановлений Минфина от 24.09.2007 N 140,  
от 08.06.2009 N 72, от 28.12.2009 N 153,  
от 26.05.2010 N 60)

Глава 1  
**ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

1. Правила аудиторской деятельности "Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства" (далее - Правила) устанавливают единые требования к действиям аудиторских организаций или аудиторов - индивидуальных предпринимателей (далее - аудиторская организация) при выявлении в ходе аудита искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, а также фактов несоблюдения аудируемым лицом законодательства Республики Беларусь.

2. Настоящими Правилами определяются:

действия аудиторской организации при:

оценке риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок;

наличии обстоятельств, указывающих на возможные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок;

выявлении фактов несоблюдения аудируемым лицом законодательства Республики Беларусь;

порядок сообщения аудиторской организацией информации о выявленных искажениях бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

3. Для целей настоящих Правил:

искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности - это неверное отражение и (или) представление данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в связи с нарушением установленных правил ведения и организации бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности может возникнуть в результате ошибок и (или) недобросовестных действий, совершенных заинтересованными лицами, руководством, работниками аудируемого лица или иными лицами. Разграничивающим фактором между недобросовестным действием и ошибкой являются намерения, лежащие в основе действий, приведших к искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности, то есть их преднамеренность или непреднамеренность;

заинтересованные лица - собственники имущества, учредители, участники аудируемого лица;

недобросовестные действия - преднамеренное искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности, обусловленное неправомерными действиями (бездействием), совершенными заинтересованными лицами, руководством, работниками аудируемого лица или иными лицами с целью извлечения личных выгод;

недобросовестные действия работников - недобросовестные действия, совершенные работниками аудируемого лица (за исключением заинтересованных лиц и руководства аудируемого лица);

недобросовестные действия руководства - недобросовестные действия, совершенные заинтересованными лицами или руководством аудируемого лица;

недобросовестное составление бухгалтерской (финансовой) отчетности - искажение или неотражение числовых показателей, а также нераскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью введения в заблуждение пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности;

несоблюдение законодательства - преднамеренные или непреднамеренные действия (бездействие) аудируемого лица (осуществленные от имени аудируемого лица руководством или работниками этого аудируемого лица), которые противоречат нормативным правовым актам, регулирующим хозяйственную и финансовую деятельность организаций и индивидуальных

предпринимателей, ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности в Республике Беларусь. При этом аудиторская организация не рассматривает случаи нарушения законодательства со стороны руководства или работников, не имеющие отношения к хозяйственной деятельности аудируемого лица;

ошибка - непреднамеренное искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации. Примерами ошибок являются арифметические или логические ошибки в учетных записях и расчетах либо нарушение требований нормативных правовых актов в связи с их неверным пониманием.

4. В ходе аудита рассматриваются два типа преднамеренных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий:

искажения, связанные с недобросовестным составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности;

искажения, возникающие в результате незаконного присвоения имущества.

5. Недобросовестное составление бухгалтерской (финансовой) отчетности возможно в случаях, когда руководство аудируемого лица под воздействием внешних или внутренних факторов стремится необъективно отразить результаты финансово-хозяйственной деятельности.

6. Примерами недобросовестного составления бухгалтерской (финансовой) отчетности являются:

фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность;

преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных операций или другой важной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности;

преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

7. Незаконное присвоение имущества (присвоение денежных средств, материальных или нематериальных активов, оплата аудируемым лицом несуществующих товаров или услуг и так далее) также приводит к искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности, поскольку отражается в бухгалтерском учете бухгалтерскими записями или документами, не соответствующими фактическим данным и операциям.

## Глава 2

### ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ ПРИ ОЦЕНКЕ РИСКА СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ В РЕЗУЛЬТАТЕ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ И ОШИБОК

8. В связи с тем что аудит обеспечивает разумную, но не абсолютную гарантию достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, вызванные как недобросовестными действиями, так и ошибками, не будут обнаружены, несмотря на то, что аудит был надлежащим образом спланирован и проводился в точном соответствии с республиканскими правилами аудиторской деятельности.

9. Риск необнаружения существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий выше риска необнаружения искажений в результате ошибок, так как недобросовестные действия, как правило, подразумевают наличие специально разработанных мер, направленных на их сокрытие (например, подделка документов, намеренное неотражение хозяйственных операций или целенаправленное искажение сведений, предоставляемых аудиторской организации).

Недобросовестные действия выявляются сложнее при наличии сговора заинтересованных лиц, руководства и работников аудируемого лица или иных лиц.

10. Риск необнаружения недобросовестных действий руководства аудируемого лица намного выше, чем риск необнаружения недобросовестных действий его работников, так как руководство и заинтересованные лица занимают положение, дающее им возможность обходить процедуры контроля, предназначенные для предотвращения аналогичных недобросовестных действий работников (например, руководство аудируемого лица может отдать распоряжение отразить в учете ту или иную хозяйственную операцию или сокрыть ее).

11. При планировании аудита аудиторской организации необходимо учитывать вероятность того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица может быть подвержена существенным искажениям, возникающим в результате ошибок или недобросовестных действий, поэтому следует обратить особое внимание на следующие вопросы:

на каких участках бухгалтерского учета аудируемого лица наиболее вероятно возникновение ошибок;

выполнение каких требований законодательства обязательно для аудируемого лица, исходя из особенностей его деятельности;

невыполнение каких нормативных правовых актов может стать причиной прекращения или приостановления деятельности аудируемого лица;

как руководство аудируемого лица относится к средствам внутреннего контроля и влияет на контрольную среду;

какова вероятность существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в результате недобросовестных действий;

какое имущество аудируемого лица наиболее подвержено незаконному присвоению;

какие обстоятельства, которые могут быть обнаружены в ходе аудита, указывают на возможность совершения недобросовестных действий;

какие внешние и внутренние факторы, создающие мотив или оказывающие давление на руководство или работников аудируемого лица, приводят к совершению недобросовестных действий;

какие заявления о наличии фактов недобросовестных действий у аудируемого лица необходимо принимать к сведению;

какие аудиторские процедуры могут быть выбраны в ответ на оценку риска возможного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности;

другие вопросы.

12. На этапе планирования аудита аудиторской организации целесообразно сделать необходимые запросы руководству аудируемого лица относительно его собственных оценок риска существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок и имеющихся средств контроля по выявлению и предотвращению таких искажений. Данные запросы могут направляться с целью получения информации о:

дочерних предприятиях, сегментах деятельности, видах операций, оборотах по счетам, разделах бухгалтерской (финансовой) отчетности с наиболее высокой вероятностью появления ошибок, факторах риска недобросовестных действий и принимаемых руководством аудируемого лица мерах по предотвращению ошибок и недобросовестных действий;

функционировании службы внутреннего аудита и выявлении данной службой недобросовестных действий, а также недостатках в системе внутреннего контроля;

процедурах, разработанных руководством аудируемого лица и направленных на обеспечение соблюдения аудируемым лицом и его работниками законодательства Республики Беларусь;

нормативных правовых актах, которые могут оказывать существенное влияние на деятельность аудируемого лица.

Полученная информация даст возможность аудиторской организации оценить уровень осведомленности руководства о фактах недобросовестных действий и несоблюдения законодательства, оказавших негативное влияние на аудируемое лицо, а также выявить особенности организации систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица по предотвращению и обнаружению недобросовестных действий и ошибок.

13. Аудиторской организации следует также сделать запросы компетентным работникам аудируемого лица, к числу которых можно отнести:

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

лиц, осуществляющих внутренний аудит;

юристов;

работников, участвующих в проведении и обработке сложных или нестандартных финансово-хозяйственных операций;

работников, ответственных за предотвращение случаев недобросовестных действий;

других работников аудируемого лица.

14. При выборе работников, которым следует сделать запрос, аудиторская организация должна учитывать, могут ли эти работники представить информацию, необходимую для оценки риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок.

15. Аудиторская организация также должна определить, существуют ли вопросы, которые следует обсудить с заинтересованными лицами аудируемого лица, например:

характер, объем и периодичность проверки руководством аудируемого лица функционирования системы внутреннего контроля по предотвращению и обнаружению недобросовестных действий и ошибок, а также его оценку риска искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате таких действий и ошибок;

реагирование руководства аудируемого лица на существенные недостатки системы внутреннего контроля, обнаруженные при проведении предыдущего аудита;

оценку аудиторской организацией надежности контрольной среды аудируемого лица;

компетентность руководства аудируемого лица;

влияние указанных вопросов на подходы к проведению аудита и его объем, включая дополнительные процедуры, проведение которых может потребоваться аудиторской организации.

16. При оценке риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности на этапе планирования аудита аудиторская организация должна рассмотреть, в какой мере бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица может быть существенно искажена в результате недобросовестных действий и ошибок.

(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

При оценке риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий аудиторской организации следует проанализировать вероятность наличия одного или нескольких факторов риска недобросовестных действий.

17. Фактор риска недобросовестных действий - это событие или условие, которые указывают на мотивацию совершения недобросовестных действий, на давление, приводящие к совершению недобросовестных действий, или предоставляют возможность для совершения недобросовестных действий. Например:

мотивацию для совершения недобросовестных действий может создать наличие возможности получения значительных премий и поощрений при достижении определенных показателей финансово-хозяйственной деятельности;

давление на руководство аудируемого лица, приводящее к совершению недобросовестных действий, может возникнуть вследствие необходимости исполнения требований третьих лиц при получении дополнительного финансирования;

возможность для совершения недобросовестных действий может быть создана в результате неэффективности системы внутреннего контроля.

18. Факторы риска недобросовестных действий не всегда указывают на наличие недобросовестных действий, но они часто сопровождают обстоятельства, при которых были совершены недобросовестные действия. Наличие факторов риска недобросовестных действий может изменить оценку аудиторской организацией риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности. Примеры факторов риска недобросовестных действий приведены согласно приложению 1. Факторы, указанные в приложении, могут иметь различную значимость в отношении аудируемых лиц разных форм собственности, разных отраслей, при различных обстоятельствах.

(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

19. При оценке значимости факторов риска недобросовестных действий и определении необходимости их учета в ходе планирования аудита аудиторская организация должна руководствоваться профессиональным суждением. В некоторых случаях, несмотря на наличие факторов риска недобросовестных действий, аудиторская организация может решить, что ранее запланированные аудиторские процедуры, в том числе тесты средств контроля и процедуры проверки по существу, являются достаточными. В других случаях необходимо изменить характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу для учета существующих факторов риска недобросовестных действий.

20. Если риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий оценен аудиторской организацией как высокий, ей необходимо:

определить ответные меры, которые влияют на процесс проведения аудита (например, повышение уровня профессионального скептицизма аудиторов);

определить ответные меры на оцененный риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате:

недобросовестных действий на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом;

недобросовестных действий на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

пренебрежения средствами контроля со стороны руководства аудируемого лица.

21. Повышение уровня профессионального скептицизма аудиторов заключается в усилении внимания при:

выборе объема первичной документации, изучаемой в ходе проверки существенных хозяйственных операций;

использовании внешних подтверждений для получения аудиторских доказательств;

рассмотрении и учете разъяснений и заявлений руководства аудируемого лица.

22. При определении ответных мер на оцененный риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий на уровне отчетности в целом аудиторская организация может:

пересмотреть распределение обязанностей среди членов аудиторской группы (при ее наличии), например, закрепив определенные виды работ за более квалифицированными членами аудиторской группы, либо в случае необходимости привлечь экспертов;

проанализировать принципы выбора и применения руководством аудируемого лица учетной политики, особенно в части признания доходов, оценки активов и капитализации затрат;  
внедрить элемент непредсказуемости для аудируемого лица в процесс выбора характера, временных сроков и объема аудиторских процедур путем:  
выполнения процедур проверки по существу по счетам и по предпосылкам, которые обычно не подвергались проверке в силу своей незначительности;  
корректировки временных сроков, охватываемых аудиторскими процедурами, по сравнению с обычными сроками;  
использования различных методов выборочных исследований;  
выполнения аудиторских процедур в различных подразделениях аудируемого лица одновременно и так далее.

23. Ответные меры, принимаемые аудиторской организацией на оцененный риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий на уровне предпосылок ее подготовки, могут включать изменение характера, временных рамок и объема аудиторских процедур.

Необходимость изменения характера выполняемых аудиторских процедур возникает в случае, когда требуется получить более надежные доказательства или дополнительную подтверждающую информацию (например, может возникнуть необходимость собрать большее количество доказательств из независимых внешних источников, проверить наличие некоторого имущества, запросить информацию у работников аудируемого лица, не связанных с финансовыми вопросами).

Необходимость изменения временных рамок аудиторских процедур возникает в случае, если у руководства аудируемого лица имеется мотивация для недобросовестного составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Если контролировать дополнительный аудиторский риск, связанный с выявленным фактором риска недобросовестных действий, не представляется возможным, аудиторская организация может провести процедуры проверки по существу в отношении бухгалтерской информации, относящейся к концу отчетного года или, наоборот, к его началу.

Если возникает необходимость изменения объема применяемых аудиторских процедур при оценке риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий как высокого, аудиторская организация может увеличить объемы выборки или выполнить аналитические процедуры на более детальном уровне.

24. Аудиторская организация, руководствуясь профессиональным суждением, должна в каждом конкретном случае принимать решение, следует ли ей менять характер, временные рамки или объем аудиторских процедур. Если аудиторская организация оценивает риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате незаконного присвоения имущества как высокий, то она может принять решение провести контрольный пересчет товарно-материальных ценностей в определенных местах (выбранных аудиторской организацией по своему усмотрению без предварительного их обсуждения с руководством аудируемого лица) или провести пересчет товарно-материальных ценностей на всех местах одновременно.

25. Меры, которые аудиторская организация может принять в ответ на оцененный риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий, зависят от типов или комбинаций факторов риска недобросовестных действий, а также от остатков на счетах бухгалтерского учета, групп однотипных хозяйственных операций и предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, с которыми связан повышенный риск. Если факторы риска недобросовестных действий указывают на повышенный риск относительно конкретных остатков на счетах бухгалтерского учета или групп однотипных хозяйственных операций, то аудиторской организации следует рассмотреть необходимость применения аудиторских процедур, направленных на исследование именно этих конкретных областей.

Аудиторские процедуры в ответ на оцененный риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий приведены согласно приложению 2. При определенных обстоятельствах данные процедуры могут быть не самыми подходящими и необходимыми, поэтому в каждом конкретном случае при выборе надлежащих аудиторских процедур аудиторская организация должна руководствоваться профессиональным суждением.

(часть вторая п. 25 в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

26. Для оценки риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате пренебрежения средствами контроля со стороны руководства аудируемого лица аудиторской организации необходимо выполнить следующие аудиторские процедуры:

рассмотреть и изучить все особенности средств внутреннего контроля, имеющихся у аудируемого лица для обнаружения факторов рисков недобросовестных действий, или установить факт их отсутствия;

определить возможности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица противостоять попыткам руководства обойти такие средства контроля.

27. В ответ на риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате пренебрежения средствами контроля со стороны руководства аудируемого лица аудиторская организация должна разработать и выполнить необходимые аудиторские процедуры, чтобы:

протестировать правильность бухгалтерских проводок, отраженных в главной книге, а также корректировок, сделанных при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности;

проверить оценочные значения на необъективность, которая может привести к существенному искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий;

убедиться в обоснованности существенных операций, которые являются необычными или нетипичными для хозяйственной деятельности данного аудируемого лица.

28. При разработке и выполнении аудиторских процедур для тестирования правомерности бухгалтерских проводок, отраженных в главной книге, а также корректировок, сделанных при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторская организация может:

оценить возможности средств контроля за правомерностью проведения бухгалтерских проводок и корректировок в бухгалтерском учете и отчетности и определить, были ли они реализованы;

сделать запросы работникам бухгалтерских и финансовых служб о неправомерных или необычных действиях, касающихся составления бухгалтерских проводок и проведения корректировок;

выбрать бухгалтерские проводки и корректировки для тестирования.

29. При проверке оценочных значений на необъективность, которая может привести к существенному искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий, аудиторская организация может:

проанализировать, не указывают ли различия между оценочными значениями, которые подтверждаются аудиторскими доказательствами, и оценочными значениями, включенными в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, на возможную необъективность со стороны руководства аудируемого лица. Аудиторской организации следует проанализировать оценочные значения, взятые в целом, даже если по отдельности такие оценочные значения являются обоснованными;

проанализировать существенные оценочные значения, отраженные в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, за предыдущие отчетные годы.

Если аудиторская организация установила необъективность со стороны руководства аудируемого лица при определении оценочных значений, следует проанализировать, приведет ли это обстоятельство к занижению или завышению резервов для уравнивания прибылей в различных учетных периодах либо для достижения установленного уровня прибылей с целью введения в заблуждение пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности в части показателей деятельности и рентабельности аудируемого лица.

30. Аудиторской организации следует убедиться в обоснованности существенных операций, которые являются необычными для хозяйственной деятельности аудируемого лица. При этом аудиторской организации необходимо учитывать:

не является ли форма таких операций излишне сложной (например, операция охватывает множество предприятий внутри консолидированной группы или множество несвязанных между собой третьих лиц);

обсуждало ли руководство аудируемого лица характер и учет таких операций с заинтересованными лицами и имеется ли соответствующая документация;

были ли операции с участием аффилированных лиц надлежащим образом проанализированы и одобрены заинтересованными лицами аудируемого лица;

не участвуют ли в операциях ранее невыявленные аффилированные либо третьи лица, которые по сути или по своему финансовому уровню не могут участвовать в данных операциях.

### Глава 3

#### ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ ПРИ ОБСТОЯТЕЛЬСТВАХ, УКАЗЫВАЮЩИХ НА ВОЗМОЖНЫЕ ИСКАЖЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ В РЕЗУЛЬТАТЕ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ И ОШИБОК

31. В ходе проведения аудита аудиторская организация может столкнуться с обстоятельствами, указывающими по отдельности или в совокупности на возможные существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Примеры таких обстоятельств приведены согласно приложению 3.

32. Если аудиторская организация сталкивается с обстоятельствами, указывающими на возможные существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, ей необходимо выполнить соответствующие аудиторские процедуры для выявления таких искажений. При этом аудиторская организация должна рассмотреть необходимость пересмотра оценки компонентов аудиторского риска, сделанной при планировании аудита, и определить целесообразность изменения характера, временных рамок и объема применяемых аудиторских процедур в зависимости от:

- видов искажений, обнаруженных у аудируемого лица;
- степени существенности выявленных искажений;
- риска появления других искажений в ходе аудита;

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

- риска необнаружения таких искажений.

33. Если в ходе проведения аудита аудиторская организация приходит к выводу о том, что искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности является (или может являться) результатом недобросовестных действий, она должна проанализировать причастность к этим действиям определенного лица или лиц, особенно с точки зрения занимаемой ими должности в структуре аудируемого лица.

34. Если аудиторская организация получит доказательства того, что недобросовестные действия были совершены с участием руководства аудируемого лица, то даже при незначительной величине выявленных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторской организации необходимо пересмотреть надежность ранее полученных доказательств, поскольку возникают сомнения в полноте и адекватности представленных разъяснений, правомерности бухгалтерских записей и подлинности первичных документов. При пересмотре надежности доказательств аудиторская организация должна предусмотреть вероятность сговора руководства, работников аудируемого лица, иных лиц.

35. Аудит, проведенный в соответствии с республиканскими правилами аудиторской деятельности, не предполагает проверку подлинности документации и не требует от аудиторских организаций специальных знаний для такой проверки. Если выявленные в ходе аудита факты указывают, что содержание документа не соответствует фактическим данным, следует собрать дополнительные аудиторские доказательства подлинности такого документа, например, путем получения внешнего подтверждения или привлечения эксперта.

36. Если в ходе проведения аудита выявлены факторы риска недобросовестных действий, которые требуют проведения дополнительных аудиторских процедур, то аудиторская организация должна отразить информацию о выявленных факторах и дополнительных процедурах в своей рабочей документации.

37. В ходе аудита могут возникнуть ситуации, ставящие под сомнение возможность продолжения и завершения аудита, например:

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

- при обнаружении недобросовестных действий (даже если недобросовестные действия не являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица) аудируемое лицо не принимает мер, которые, по мнению аудиторской организации, необходимы при данных обстоятельствах;

- аудиторская организация пришла к выводу, что риск существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий слишком велик;

- у аудиторской организации имеются значительные сомнения в правомерности действий заинтересованных лиц или руководства аудируемого лица;

- аудиторская организация получила доказательства причастности заинтересованных лиц или руководства аудируемого лица к недобросовестным действиям.

38. Если аудиторская организация приходит к выводу о невозможности продолжения аудита по причине искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и необходимости отказа от его завершения, она должна:

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

- учитывать свою профессиональную и юридическую ответственность применительно к данным обстоятельствам, в том числе наличие (отсутствие) требования о сообщении информации о недобросовестных действиях лицу (лицам), заключившему с аудиторской организацией договор оказания аудиторских услуг, или в случаях, установленных законодательством, уполномоченным государственным органам и заинтересованным лицам аудируемого лица;

- обсудить с лицом (лицами), заключившим с аудиторской организацией договор оказания аудиторских услуг, причины отказа от продолжения аудита;

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

- получить при необходимости юридические консультации при принятии решения об отказе от продолжения аудита и при определении дальнейших действий, учитывая исключительный

характер обстоятельств и необходимость соблюдения требований законодательства Республики Беларусь.

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

#### Глава 4 ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ ФАКТОВ НЕСОБЛЮДЕНИЯ АУДИРУЕМЫМ ЛИЦОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

39. Аудиторской организации необходимо проверить соответствие совершенных аудируемым лицом финансовых (хозяйственных) операций законодательству Республики Беларусь для получения достаточных доказательств того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица не содержит существенных искажений в связи с несоблюдением законодательства. Вместе с тем цель проводимого аудита не состоит в том, чтобы выразить мнение о полном соответствии законодательству деятельности аудируемого лица.

40. При планировании и в ходе аудита аудиторской организации следует учитывать требования законодательства, обращая особое внимание на нормативные правовые акты, невыполнение которых может стать причиной существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, а также причиной прекращения или приостановления его деятельности. При этом аудиторской организации следует:

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

при наличии коллизии нормативных правовых актов обсудить с руководством аудируемого лица спорные вопросы, имеющие существенное значение для оценки результатов аудита;

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

в случае неоднозначного понимания аудиторской организацией и аудируемым лицом нормативного правового акта произвести оценку степени влияния данного акта на хозяйственную деятельность аудируемого лица.

Если влияние нормативного правового акта существенно, аудиторская организация по согласованию с аудируемым лицом может направить письменный запрос от своего имени или от имени аудируемого лица в государственный орган управления, принявший (издавший) данный нормативный правовой акт. Если ответ на запрос не получен, то аудиторской организации следует модифицировать аудиторское заключение, указав на существование значительной неопределенности в отношении применения нормативного правового акта.

Если влияние спорного нормативного правового акта несущественно, то данный факт следует отразить в письменной информации (отчете) аудиторской организации по результатам проведения аудита.

41. Аудиторская организация должна учитывать, что риск необнаружения искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате несоблюдения законодательства возрастает вследствие:

наличия нормативных правовых актов, касающихся в основном текущей деятельности аудируемого лица, которые обычно не оказывают существенного влияния на его бухгалтерскую (финансовую) отчетность и потому могут не всегда учитываться его системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

влияния на эффективность аудиторских процедур ограничений, присущих системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, а также применения выборочных методов аудита.

42. В ходе аудита аудиторская организация должна исходить из того, что аудируемое лицо руководствуется в своей деятельности законодательством Республики Беларусь до тех пор, пока не получит доказательств обратного.

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

Примерами фактов, которые могут указывать на несоблюдение аудируемым лицом законодательства, являются:

внеплановая проверка, проводимая государственными органами в отчетном периоде;

штрафные санкции;

оплата услуг, характер которых не определен либо вызывает сомнение;

вознаграждения за услуги, размер которых превышает плату, установленную у аудируемого лица для аналогичных видов услуг;

закупки по ценам значительно выше или ниже рыночных;

сомнительные платежи наличными;

сомнительные операции с организациями, зарегистрированными в оффшорных зонах;

платежи за товары или услуги, направляемые не тому поставщику (продавцу), от которого получены эти товары и услуги;

операции, не разрешенные руководством аудируемого лица или не учитываемые надлежащим образом;

негативная информация об аудируемом лице, размещенная в средствах массовой информации, например по вопросам экологии;

другие факты.

43. При обнаружении фактов несоблюдения аудируемым лицом законодательства аудиторской организации следует более тщательно изучить обстоятельства, при которых были допущены нарушения, а также оценить, как повлияют выявленные нарушения на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

44. При оценке влияния выявленных фактов несоблюдения законодательства на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация должна учесть:

вероятность наложения на аудируемое лицо штрафных санкций;

возникновение угрозы отчуждения имущества, стоимостная оценка которого отразится на структуре имущества аудируемого лица;

возможность прекращения деятельности аудируемого лица;

другие последствия.

45. Если аудиторская организация предполагает, что аудируемое лицо не соблюдает требования законодательства, то она должна документально подтвердить отмеченные факты и обсудить их с руководством аудируемого лица. Документация в отношении отмеченных фактов может включать копии записей бухгалтерского учета, первичных документов, а также в случае необходимости - протоколы совещаний и собеседований с руководством и работниками аудируемого лица.

46. Если в ходе аудита аудируемое лицо не приняло меры по устранению нарушений законодательства, даже если такие нарушения не оказывают существенного влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность в отчетном периоде, но могут существенно повлиять на нее в дальнейшем, то аудиторская организация может принять решение об отражении данного факта в итоговых документах аудита.

(в ред. постановлений Минфина от 24.09.2007 N 140, от 28.12.2009 N 153)

## Глава 5 ПОРЯДОК СООБЩЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ ИНФОРМАЦИИ О ВЫЯВЛЕННЫХ ИСКАЖЕНИЯХ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

47. При подготовке информации о выявленных искажениях бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация должна учитывать, что заинтересованные лица и руководство аудируемого лица в пределах своей компетенции несут ответственность:

за соблюдение аудируемым лицом законодательства Республики Беларусь при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности;

за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий, ошибок и фактов несоблюдения законодательства в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

Руководство аудируемого лица также несет ответственность за создание контрольной среды, внедрение и обеспечение непрерывности функционирования средств контроля, предназначенных для предотвращения и обнаружения фактов недобросовестных действий и ошибок. Учитывая, что система внутреннего контроля снижает, но не устраняет полностью риск искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок, руководство аудируемого лица несет ответственность за оставшийся риск искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Заинтересованные лица аудируемого лица несут ответственность за осуществление надзора в отношении обеспечения руководством аудируемого лица эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

48. Аудиторская организация должна своевременно сообщать руководству аудируемого лица с надлежащим уровнем полномочий (надлежащим считается уровень полномочий, следующий за тем, которым надделено лицо, причастное к недобросовестным действиям или ошибкам) о выявленных в ходе аудита:

существенных искажениях бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате ошибок;

недобросовестных действиях (независимо от того, приведут ли они к существенным искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности) или полученных доказательствах, свидетельствующих о возможности совершения таких действий (даже если возможное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность не будет существенным);

выявленных фактах несоблюдения законодательства Республики Беларусь.

В целях своевременного сообщения информации аудиторская организация должна обсудить с руководством аудируемого лица порядок, принципы и сроки сообщения такой информации.

49. Аудиторская организация должна в письменной форме проинформировать заинтересованных лиц аудируемого лица о выявленных в ходе аудита фактах, свидетельствующих о том, что:

в результате несоблюдения аудируемым лицом законодательства Республики Беларусь причинены либо могут быть причинены в крупном или особо крупном размере убытки (вред) физическому и (или) юридическому лицу и (или) государству;

несоблюдение законодательства является преднамеренным и существенным;

руководство аудируемого лица причастно к несоблюдению законодательства и недобросовестным действиям.

50. Аудиторская организация обязана сохранять конфиденциальность в отношении сведений об аудируемом лице, полученных в ходе проведения аудита, в том числе об обнаруженных ошибках, недобросовестных действиях и фактах несоблюдения законодательства. В случаях, прямо предусмотренных законодательными актами Республики Беларусь, аудиторская организация должна сообщить информацию об обнаруженных ошибках, недобросовестных действиях и фактах несоблюдения законодательства уполномоченным государственным органам, указанным в соответствующих законодательных актах. При необходимости аудиторской организации следует получить юридические консультации.

51. До заключения договора оказания аудиторских услуг новая аудиторская организация имеет право запросить у руководства аудируемого лица информацию о предшествующей аудиторской организации и о причинах прекращения договорных отношений между предшествующей аудиторской организацией и аудируемым лицом.

В соответствии с нормами аудиторской этики при получении от новой аудиторской организации запроса о причинах, по которым были прекращены договорные отношения, предшествующая аудиторская организация должна указать на такие причины, но только в том случае, если новая аудиторская организация представит письменное разрешение аудируемого лица.

Приложение 1  
к Правилам аудиторской  
деятельности "Действия  
аудиторской организации  
при выявлении искажений  
бухгалтерской (финансовой)  
отчетности и фактов  
несоблюдения законодательства"

## ПРИМЕРЫ ФАКТОРОВ РИСКА НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ

(в ред. постановления Минфина от 26.05.2010 N 60)

Факторы риска недобросовестных действий, относящиеся  
к искажениям, возникающим в результате недобросовестного  
составления бухгалтерской (финансовой) отчетности

1. Факторы риска недобросовестных действий, указывающие на мотивацию совершения недобросовестных действий или давление, приводящее к совершению недобросовестных действий:

1.1. наличие угроз для финансовой стабильности или рентабельности аудируемого лица в силу экономической ситуации, условий, сложившихся в отрасли, или условий деятельности аудируемого лица. К их числу относятся:

высокий уровень конкуренции или насыщения рынка, сопровождаемый снижением прибыльности аудируемого лица;

высокая чувствительность аудируемого лица к существенным и быстрым изменениям условий предпринимательской деятельности в отрасли таким, как изменение технологий или устаревание продукции;

значительная зависимость аудируемого лица от изменения процентных ставок по кредитам;

значительное снижение покупательского спроса и увеличение количества случаев банкротства в данной отрасли либо в экономике в целом;

убытки от хозяйственной деятельности, неизбежно ведущие к угрозе банкротства, потере права выкупа заложенного имущества или поглощению аудируемого лица без согласия его руководства другими организациями;

повторяющиеся отрицательные потоки денежных средств от хозяйственной деятельности;

необычно быстрый рост прибыли аудируемого лица по сравнению с аналогичным показателем в других организациях данной отрасли;

1.2. наличие чрезмерного давления на руководство аудируемого лица с целью соответствия требованиям или ожиданиям третьих лиц в силу следующих причин:

чрезмерные ожидания инвесторов, кредиторов или третьих лиц к уровню рентабельности, объему продаж аудируемого лица, включая ожидания самого руководства;

необходимость получения дополнительного кредита или финансирования со стороны третьих лиц для сохранения конкурентоспособности, включая финансирование основных исследований, разработок или капитальных вложений;

ограниченная способность соответствовать требованиям кредиторов при погашении долговых обязательств;

невозможность осуществить важную хозяйственную операцию (например, объединение организаций или заключение договора), если в бухгалтерской (финансовой) отчетности будут отражены плохие финансовые результаты хозяйственной деятельности;

1.3. наличие угрозы личному финансовому положению руководства аудируемого лица в связи со следующими обстоятельствами:

большая часть доходов руководства состоит из премий и других материальных стимулов, размер которых во многом зависит от того, насколько успешно аудируемое лицо достигает неоправданно амбициозных целей в отношении результатов хозяйственной деятельности, финансового положения и поступления денежных средств;

даны личные гарантии руководства по долговым обязательствам аудируемого лица;

1.4. наличие существенного давления со стороны заинтересованных лиц на руководство или работников аудируемого лица;

1.5. наличие неоправданно амбициозных финансовых целей и задач, которые руководство аудируемого лица ставит перед работниками бухгалтерских и финансовых служб.

2. Факторы риска недобросовестных действий, указывающие на возможности для совершения недобросовестных действий:

2.1. отрасль, в которой аудируемое лицо ведет свою финансово-хозяйственную деятельность, дает возможности для недобросовестного составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такие возможности могут быть реализованы в связи со следующим:

аудируемое лицо проводит крупные операции с аффилированными лицами, не имеющие отношения к текущей хозяйственной деятельности аудируемого лица;

финансовое положение или возможность доминировать в некотором секторе отрасли позволяет аудируемому лицу диктовать условия и сроки поставщикам и заказчикам, что может привести к совершению ненадлежащих коммерческих операций;

наличие существенных оценочных значений, которые трудно подтвердить;

наличие необычных или излишне сложных хозяйственных операций, особенно ближе к концу отчетного периода;

наличие значительных операций, проводимых через межгосударственные границы;

использование деловых посредников, привлечение которых не обосновано;

проведение крупных операций по банковским счетам или с дочерними предприятиями, расположенными в оффшорных зонах, при отсутствии обоснований их необходимости;

2.2. неэффективное руководство аудируемым лицом в связи со следующим:

доминирование в составе руководства одного лица или группы лиц при отсутствии компенсирующих средств контроля (например, контроля со стороны заинтересованных лиц);

неэффективный контроль со стороны заинтересованных лиц за процессом составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также за системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;

отсутствие заинтересованных лиц, независимых от руководства аудируемого лица;

2.3. сложность или нестабильность организационной структуры аудируемого лица и высокая текучесть кадров среди руководящих работников;

2.4. компоненты системы внутреннего контроля являются недостаточно эффективными вследствие:

неадекватной организации системы внутреннего контроля, в том числе автоматических средств контроля и средств контроля за подготовкой промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности;

высокой текучести кадров или найма ненадлежащих или некомпетентных работников для работы в области бухгалтерского учета, информационных технологий или внутреннего аудита.

3. Факторы риска недобросовестных действий, указывающие на ненадлежащее отношение руководства аудируемого лица:

3.1. руководство аудируемого лица ненадлежащим образом относится к поддержанию надежности средств внутреннего контроля и адекватности процесса составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, признаками чего являются следующие факты:

руководство аудируемого лица не соблюдает надлежащие этические нормы и принципы управления;

руководящие работники, сфера ответственности которых не относится к финансовым вопросам, принимают в них излишне активное участие или занимаются выбором учетной политики либо определением важных оценочных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности;

наличие в прошлом фактов нарушения законодательства или жалоб, направлявшихся в адрес аудируемого лица или его руководства, со ссылкой на факты недобросовестных действий или нарушение законодательства;

руководство аудируемого лица имеет неоправданно высокий интерес к поддержанию или увеличению цены акций аудируемого лица или к увеличению темпов роста доходности, которые обеспечиваются с помощью тенденциозных подходов к ведению бухгалтерского учета;

руководство аудируемого лица берет обязательства по достижению аудируемым лицом заведомо завышенных и нереальных результатов;

руководство аудируемого лица оказывается не в состоянии своевременно исправлять известные существенные недостатки в средствах внутреннего контроля;

руководство аудируемого лица не реагирует на предложения и замечания контролирующих органов;

руководство аудируемого лица заинтересовано в применении ненадлежащих способов снижения доходов, отражаемых в бухгалтерской (финансовой) отчетности, для занижения налоговой базы;

(в ред. постановления Минфина от 26.05.2010 N 60)

руководитель аудируемого лица, являющийся одновременно и его заинтересованным лицом, не делает различий между операциями личного и делового характера;

разногласия и споры между акционерами закрытого акционерного общества;

стремление руководства завуалировать убыточное (критическое) состояние аудируемого лица;

3.2. существуют конфликты между руководством аудируемого лица и аудиторской организацией, признаками чего являются:

постоянные разногласия с аудиторской организацией по вопросам бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудита;

необоснованные требования к аудиторской организации, в том числе неоправданное ограничение сроков проведения аудита или составления аудиторского заключения;

формальное или неформальное ограничение доступа аудиторской организации к информации или ограничение возможности общения аудиторской организации с работниками или заинтересованными лицами аудируемого лица;

попытки руководства аудируемого лица оказать влияние на аудиторскую организацию, в том числе на определение объемов аудита.

Факторы риска недобросовестных действий, относящиеся  
к искажениям, возникающим в результате незаконного  
присвоения имущества

4. Факторы риска недобросовестных действий, указывающие на мотивацию совершения недобросовестных действий или давление, приводящее к совершению недобросовестных действий:

4.1. личные финансовые обязательства могут создать давление на руководство или работников аудируемого лица, имеющих доступ к денежным средствам или прочему имуществу, которое может подвергнуться хищению и незаконному присвоению;

4.2. работники аудируемого лица могут быть спровоцированы на незаконное присвоение имущества в связи со следующим:

известия или ожидаемые в будущем увольнения работников;

недавние или ожидаемые изменения условий выплаты компенсаций или вознаграждений работникам;

не согласующиеся с ожиданиями работников продвижения по службе.

5. Факторы риска недобросовестных действий, указывающие на возможности для совершения недобросовестных действий:

5.1. некоторые характеристики имущества или обстоятельства могут увеличить подверженность имущества незаконному присвоению. Например, возможности незаконного присвоения имущества возрастают в случае:

- обращения крупных сумм наличных денег;
- наличия особенных характеристик материальных запасов (например, сочетание небольшого размера с высокой стоимостью или повышенным спросом);
- существования легко реализуемого имущества (например, денежных документов на предъявителя или компьютерных микросхем);
- наличия основных средств небольшого размера в сочетании с рыночной привлекательностью и отсутствием признаков определения владельца;

5.2. недостаточность внутреннего контроля за сохранностью имущества может увеличить степень подверженности этого имущества незаконному присвоению. Например, незаконное присвоение имущества может произойти в силу отсутствия:

- надлежащего распределения обязанностей между ответственными работниками или регулярных независимых проверок;
- надлежащего контроля за управленческими расходами, в том числе на содержание руководства аудируемого лица, транспорта, представительские расходы;
- надлежащего контроля со стороны руководства за финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица (например, неоправданно редкие проверки удаленных мест ведения хозяйственной деятельности);
- надлежащих процедур подбора и проверки кандидатов на должности, предполагающие доступ к имуществу, подверженному незаконному присвоению;
- контроля за порядком учета имущества, подверженного незаконному присвоению;
- системы авторизации (разрешения и утверждения) руководством аудируемого лица хозяйственных операций (например, совершения покупок);
- охранных мер, препятствующих физическому доступу нематериально ответственных лиц к денежным средствам, товарно-материальным ценностям или основным средствам;
- контроля за порядком проведения инвентаризации;
- своевременного и надлежащего документирования операций;
- надлежащего понимания руководством аудируемого лица информационных технологий, что позволяет специалистам по информационным технологиям аудируемого лица осуществлять незаконное присвоение имущества;
- контроля за системами компьютерной обработки данных.

6. Факторы риска недобросовестных действий, указывающие на ненадлежащее отношение руководства аудируемого лица:

- 6.1. пренебрежение со стороны руководства аудируемого лица средствами контроля за незаконным присвоением имущества или непринятие мер по своевременному устранению известных недостатков системы внутреннего контроля;
- 6.2. недовольство или неудовлетворенность работников финансовым положением или социальной политикой руководства аудируемого лица;
- 6.3. сознательное игнорирование случаев мелких хищений.

Приложение 2  
к Правилам аудиторской  
деятельности "Действия  
аудиторской организации при  
выявлении искажений  
бухгалтерской (финансовой)  
отчетности и фактов  
несоблюдения законодательства"

#### АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЙ РИСК СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ В РЕЗУЛЬТАТЕ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ

1. Установив, что риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица высокий, аудиторская организация может:

- обратиться с просьбой к руководству аудируемого лица о присутствии при инвентаризации товарно-материальных ценностей или о проведении инвентаризации ближе к концу года, чтобы свести к минимуму риск манипулирования остатками в период между датой окончания инвентаризации и концом отчетного периода;

пересмотреть отдельные подходы к аудиту в текущем году по сравнению с аудитом прежних лет (например, связаться с основными покупателями и поставщиками аудируемого лица, направив им письменные запросы для подтверждения определенной информации, а также получить дополнительные разъяснения у компетентных работников аудируемого лица);

провести детальную проверку исправительных или корректирующих бухгалтерских записей аудируемого лица на конец кварталов и конец года, более детально исследовать те из них, которые кажутся необычными с точки зрения содержания или величины числовых показателей;

исследовать источники финансирования крупных необычных хозяйственных операций, особенно появившихся к концу года, и участие в них аффилированных лиц;

провести аналитические процедуры на более детальном уровне (например, сравнить данные об объемах реализации и себестоимости реализованной продукции по видам продукции и помесечно с данными аудиторской организации, полученными расчетным путем);

выяснить у работников аудируемого лица, имеющих отношение к тем областям учета, с которыми связан повышенный риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий, способны ли имеющиеся у аудируемого лица средства контроля снизить такой риск и в какой мере;

в случае, если другие аудиторские организации проверяют бухгалтерскую (финансовую) отчетность одного или нескольких дочерних предприятий аудируемого лица, рассмотреть возможность координации работ по проведению аудита с данными организациями, чтобы оценить и учесть риск возможного существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий, возникающий в связи с деятельностью этих дочерних предприятий;

в случае использования работы эксперта в той области хозяйственной деятельности аудируемого лица, в которой существует большая вероятность риска искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий, провести дополнительные аудиторские процедуры, относящиеся ко всем или некоторым выводам эксперта, его методам и отмеченным им фактам, чтобы установить объективность результатов, а в случае необходимости рассмотреть возможность привлечения другого эксперта;

осуществить аудиторские процедуры для анализа отобранных начальных остатков по счетам бухгалтерского учета, взятых из ранее проверенной бухгалтерской (финансовой) отчетности, для того, чтобы оценить, каким образом в предыдущие годы была получена информация, предполагающая применение оценочных значений и использование профессионального суждения бухгалтера;

провести аудиторские процедуры в отношении сверок взаиморасчетов с третьими лицами, в том числе на промежуточные даты;

использовать специальные методы аудита, осуществляемые с помощью электронно-вычислительной техники, например анализ данных на предмет нахождения необычных значений в проверяемой совокупности при проведении выборочных проверок;

проверить достоверность записей и операций, полученных при ведении бухгалтерского учета с помощью электронно-вычислительной техники;

получить дополнительные аудиторские доказательства из внешних источников.

2. В ответ на риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в результате ее недобросовестного составления аудиторская организация может принять следующие меры:

2.1. если существует риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, связанный с неправильным отражением выручки:

выполнить аналитические процедуры в отношении выручки на очень детальном уровне, например сравнить месячную выручку по видам продукции или сегментам деятельности за текущий отчетный период с сопоставимыми данными предыдущих периодов;

понаблюдать за отгрузкой продукции или подготовкой продукции к отгрузке (или подготовкой возвращенной продукции к переработке) и выполнить аудиторские процедуры проверки надлежащего отражения продаж по учетным периодам;

для случаев, когда хозяйственные операции, связанные с выручкой, иницируются, обрабатываются и записываются в электронном виде, протестировать средства контроля, чтобы определить, дают ли они уверенность в том, что отраженные в учете операции имели место и были отражены надлежащим образом;

2.2. если существует риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий в отношении количества товарно-материальных ценностей:

изучить данные инвентаризации с целью определения мест хранения товарно-материальных ценностей и объектов, требующих особого внимания во время или после инвентаризации;

провести контрольный пересчет товарно-материальных ценностей в определенных местах (выбранных аудиторской организацией по своему усмотрению без предварительного их

обсуждения с руководством аудируемого лица) или провести пересчет на всех местах одновременно;

провести контрольный пересчет товарно-материальных ценностей на конец отчетного периода или ближе к его концу, чтобы минимизировать риск манипулирования товарно-материальными ценностями в период между проведением инвентаризации и концом отчетного периода;

выполнить дополнительные процедуры проверки во время наблюдения за проведением инвентаризации, например более тщательно изучить содержание коробок, проверить, каким образом готовая продукция комплектуется (упаковывается) (например, нет ли пустых пространств), или проверить наличие этикеток, а также проверить качество жидких веществ (в этом случае может понадобиться привлечение эксперта);

сравнить количество товарно-материальных ценностей за текущий период с количеством за предыдущие периоды по видам, категориям, местам расположения или другим критериям;

2.3. если существует риск возможного существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате ее недобросовестного составления, связанный с наличием необычных бухгалтерских проводок (исправительных проводок или проводок, которые иницируются работниками на уровне руководителей подразделений и не являются текущими или связанными с нормальной обработкой данных по финансово-хозяйственным операциям аудируемого лица), убедиться, что такие проводки соответствующим образом подтверждаются первичной документацией и отражают реальные события и операции.

3. В ответ на риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в результате недобросовестных действий, связанный с незаконным присвоением имущества, аудиторская организация может принять следующие меры:

в случаях, когда существует высокая степень возможности незаконного присвоения конкретного имущества, провести тесты надежности и эффективности средств контроля по предотвращению и обнаружению подобных случаев присвоения;

осуществить контрольный пересчет денежных средств или ценных бумаг аудируемого лица на конец года или ближе к нему;

получить подтверждение объема операций, проходящих по банковским счетам за проверяемый период;

проанализировать выявленную в результате инвентаризации недостачу товарно-материальных ценностей по видам и их местоположению;

проанализировать возвраты продукции и обоснованность предоставления скидок на продаваемую продукцию;

получить подтверждение особых условий договоров у третьих лиц;

получить доказательства того, что договоры выполняются в соответствии с договорными условиями;

проверить правомерность крупных и необычных расходов.

Приложение 3  
к Правилам аудиторской  
деятельности "Действия  
аудиторской организации при  
выявлении искажений  
бухгалтерской (финансовой)  
отчетности и фактов  
несоблюдения законодательства"

#### ПРИМЕРЫ ОБСТОЯТЕЛЬСТВ, УКАЗЫВАЮЩИХ НА ВОЗМОЖНЫЕ ИСКАЖЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ В РЕЗУЛЬТАТЕ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ И ОШИБОК

Примерами обстоятельств, указывающих на возможные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок, являются:

попытка руководства аудируемого лица ограничить объем аудита;

необоснованные задержки при предоставлении информации, запрашиваемой аудиторской организацией;

выявление важной информации, которая до этого не раскрывалась руководством аудируемого лица;

наличие бухгалтерской документации, оформленной необычным образом, например документов, исправленных или составленных вручную, притом что обычно они подготавливаются средствами вычислительной техники;

наличие копий документов, которые должны быть в оригинале;

наличие бухгалтерских проводок, которые трудно или невозможно подтвердить в ходе аудита;

наличие хозяйственных операций, не подтвержденных документально надлежащим образом;

наличие необычных по характеру, объему или сложности хозяйственных операций, особенно если они произошли ближе к концу отчетного года и влияют на величину финансовых показателей;

существенные расхождения фактических данных с ожидаемыми (прогнозируемыми) значениями, полученными в ходе выполнения аналитических процедур;

значительные расхождения между данными аналитического и синтетического учета или результатами пересчета объектов и данными учета, которые не были своевременно уточнены и исправлены;

наличие отклонений от установленного порядка распределения прибыли;

наличие зависимости аудируемого лица в определенный период деятельности от одного или небольшого числа заказчиков или поставщиков;

рост сумм просроченной кредиторской задолженности;

использование краткосрочных заемных средств для финансирования долгосрочных вложений;

снижение остатков по счетам учета денежных средств и товарно-материальных ценностей;

выплата высоких дивидендов;

непрерывное увеличение удельного веса просроченной дебиторской задолженности;

увеличение сальдо по счетам, обобщающим информацию о наличии и движении готовой продукции и товаров при замедлении процессов оборачиваемости;

рост сальдо по счету "Расходы будущих периодов";

несоответствие величины оборотных средств росту объемов продаж (производства) аудируемого лица;

изменение учетной политики, договорных отношений, которые ведут к значительному изменению величины прибыли;

наличие платежей, которые не соответствуют предоставленным услугам;

особенности организационно-управленческой структуры аудируемого лица, наличие недостатков в данной структуре, некомпетентность управленческого персонала, частая смена главных бухгалтеров;

наличие отклонений от установленных правил ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

неадекватные средства контроля компьютерной обработки данных (например, большое число ошибок при обработке данных, задержки в обработке результатов и подготовке отчетов);

другое.

---