

Секция: Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Янушкевич Дарья Викторовна

магистрант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита

Белорусского государственного экономического университета

г. Минск, Республика Беларусь

Макеенко Геннадий Иванович

кандидат экономических наук,

доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита

Белорусский государственный экономический университет

г. Минск, Республика Беларусь

ПОРЯДОК ДЕЙСТВИЙ АУДИТОРА ПРИ ОБНАРУЖЕНИИ ОШИБОК И ФАКТОВ МОШЕННИЧЕСТВА НА МЕЖДУНАРОДНОМ И НАЦИОНАЛЬНОМ УРОВНЕ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Каждый аудитор в процессе осуществления своей деятельности сталкивается с ошибками, появившимися в результате осуществления хозяйственной деятельности, и недобросовестными действиями со стороны заинтересованных лиц. Главным отличием ошибки от недобросовестного умысла является то, что ошибка не предполагает умысла, который приводит к искажению бухгалтерской финансовой отчетности, и не подразумевает намеренное сокрытие фактов. Можно выделить два типа преднамеренных искажений, которые могут возникнуть, рассматриваемых в ходе аудита:

- 1) искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

К данной группе можно отнести фальсификацию, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется финансовая отчетность, преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных

операций или другой важной информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности, преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета и другие искажения или неотражение числовых показателей либо нераскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью введения в заблуждение пользователей финансовой отчетности.

2) искажения, возникающие в результате присвоения активов.

Искажение финансовой бухгалтерской отчетности как умышленное, так и не умышленное, может быть у проверяемого экономического субъекта несущественным или существенным. Под существенным искажением понимается факт, влияющий на достоверность его бухгалтерской отчетности в такой степени, что даже квалифицированный пользователь данной отчетности может сделать ошибочные выводы или принять ошибочные решения.

Для определения верных дальнейших действий аудитора при возникновении данных проблем был разработан Международный Стандарт Аудита (МСА) 240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности».

Цель МСА 240 — установление стандартов и предоставление руководства в отношении ответственности аудитора по рассмотрению случаев мошенничества и ошибок в ходе аудита.

В укрупненном плане стандарт дает определения и характеристику категориям мошенничества и ошибок, описанных выше.

При кратком описании стандарта можно выделить следующие основные принципы:

1) обязанности по предотвращению и выявлению мошенничества и ошибок назначаются как лицам с управленческими полномочиями, так и руководству субъекта и осуществляются путем внедрения и непрерывной работы адекватных систем учета и внутреннего контроля,

способствующих сокращению числа фактов мошенничества и ошибок. Однако эти системы только уменьшают их вероятность, а не исключают полностью.

- 2) чтобы уменьшить риск существенного искажения финансовой отчетности в результате мошенничества или ошибки в процессе планирования аудита, аудитор должен запросить управленческую информацию о любых ранее обнаруженных фактах мошенничества и ошибок и оценить риск существенного искажения финансовой отчетности в результате мошенничества или ошибки, а также разработать процедуры аудита для обеспечения достаточной уверенности в финансовой отчетности в целом.
- 3) вероятность обнаружения ошибок обычно выше вероятности обнаружения мошенничества, что обычно сопровождается действиями, направленными на ее скрывание как со стороны сотрудников, так и со стороны руководства.
- 4) в подразделе «Профессиональный скептицизм» предусматривается, что аудитор должен планировать и проводить аудит с учетом профессионального скептицизма в соответствии с МСА200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности».
- 5) когда аудитор сталкивается с обстоятельствами, которые указывают на наличие существенного искажения финансовой отчетности в результате мошенничества и ошибок, он должен следовать процедурам, чтобы определить, имеются ли существенные искажения в финансовой отчетности.
- 6) в случае, когда члены руководства с высоким уровнем авторитета вовлечены в дело (даже если количество искажений не имеет существенного значения для финансовой отчетности), проблема может быть более глубокой. Аудитор должен проверять достоверность ранее полученных доказательств, поскольку, возможно, возникнут сомнения

в полноте и правдивости представленных заявлений и подлинности учетных записей и документации. Аудитор должен оценить вероятность сговора между сотрудниками, руководством и третьими лицами при проверке достоверности доказательств.

- 7) если аудитор подтверждает или не может заключить, были ли существенные искажения финансовой отчетности в результате мошенничества и ошибки, то аудитор должен рассмотреть последствия для результатов аудита. Руководство по оценке и характеристикам искажений, а также их влияние на отчет аудитора (заключение) содержится в пункте 12-16 МСА 320 «Существенность в аудите» и в пункте 36-46 МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности».
- 8) раздел «Документация» требует, чтобы аудитор документировал факторы риска мошенничества, обнаруженные в процессе аудита, и документировал ответ аудитора на эти факторы. Если во время аудита были выявлены факторы риска мошенничества, которые привели аудитора к необходимости проверки дополнительных процедур аудита, он должен документировать наличие таких факторов риска и ответ аудитора на них.
- 9) раздел «Информирование руководства» обязывает аудитора как можно скорее информировать руководство об обнаруженных фактах потенциального воздействия на финансовую отчетность, если аудитор подозревает, что мошенничество было совершено, даже если возможные последствия для финансовой отчетности не являются существенными.
- 10) при неспособности аудитора завершить задание ему дается право не проводить аудит, если субъект не предпринимает никаких действий для исправления ситуации с мошенничеством, даже если последствия мошенничества не имеют существенного значения для финансовой

отчетности. Отмечается, что среди факторов, которые могут повлиять на решение аудитора, является подозрение в участии высшего руководства организации в мошенничестве, что может поставить под сомнение достоверность заявлений руководства.

Наряду с международными стандартами в каждой стране существуют национальные стандарты аудита. В Республике Беларусь существует Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 31 марта 2006 г. № 33 Национальные правила аудиторской деятельности «Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства». Их применение является обязательным при проведении аудита финансовой отчетности.

Изучив национальный стандарт и сопоставив его с международным стандартом, можно провести следующую логическую параллель, где наглядно выражено соответствие национального стандарта международным принципам аудиторской деятельности, начиная с трактовки определений, заканчивая порядком отражения выявленных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Из указанного можно сделать вывод, что национальные правила аудиторской деятельности в Республике Беларусь, разработанные на основе международных стандартов аудиторской деятельности, несмотря на то, что он и не охватывают такой же большой объем возможных ситуаций, соответствуют международному уровню аудита.

Литература

1. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 31 марта 2006 г. № 33 Национальные правила аудиторской деятельности «Действия аудиторской организации при выявлении искажений

бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства».

2. С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова Международные стандарты аудита: учеб. пособие / под ред. С. М. Бычковой. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. — 432 с.
3. Международные стандарты аудита (МСА): учебное пособие / М. Е. Грачева. - 2-е изд. — Москва: РИОР, 2008. — 137 с.
4. Международные стандарты аудита: учебное пособие / Б. Т. Жарыгласова, А. Е. Суглобон. — 3-е изд., стер. — Москва: КНОРУС, 2007. — 400 с.
5. Сборник международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг. Том 1, Издание 2015 года: International Federation of Accountants, 2016. — 1530 с.