

УТВЕРЖДЕНО  
Постановление  
Министерства финансов  
Республики Беларусь  
26.10.2000 N 114  
(в редакции постановления  
Министерства финансов  
Республики Беларусь  
30.06.2011 N 51)

**НАЦИОНАЛЬНЫЕ ПРАВИЛА  
АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ "ЦЕЛИ И ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА БУХГАЛТЕРСКОЙ  
(ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ"**

(в ред. постановлений Минфина от 30.06.2011 N 51,  
от 10.12.2013 N 78, от 28.04.2015 N 23, от 11.12.2017 N 47)

**ГЛАВА 1  
ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

1. Настоящие Правила определяют единые цели и основные принципы проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - аудит) аудиторскими организациями и аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, (далее - аудиторская организация).

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

2. Для целей настоящих Правил применяются следующие термины и их определения:

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

абзац исключен. - Постановление Минфина от 10.12.2013 N 78;

аудиторские доказательства - информация, полученная аудиторской организацией при проведении аудита и используемая при формировании выводов, на которых базируется аудиторское мнение. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также письменные разъяснения руководства и работников аудируемого лица и иная информация, полученная из различных источников;

аудиторская процедура - определенный порядок и последовательность действий аудиторской организации, направленные на получение аудиторских доказательств;

аудиторский риск - вероятность того, что аудиторская организация выразит ненадлежащее аудиторское мнение в случае, когда в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск зависит от риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности и риска необнаружения существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности;

абзац исключен. - Постановление Минфина от 10.12.2013 N 78;

искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности - неверное отражение и (или) представление данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в связи с нарушением установленных правил ведения и организации бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности может возникнуть в результате ошибок и (или) недобросовестных действий, совершенных руководством, работниками аудируемого лица или иными лицами (далее - недобросовестные действия);

неотъемлемый риск - подверженность предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности искажениям, которые могут быть существенными по отдельности и (или) в совокупности с другими искажениями при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля;

объем аудита - совокупность аудиторских процедур, которые необходимы для достижения целей аудита при определенных обстоятельствах его проведения;

профессиональное суждение - точка зрения, основанная на знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия субъективных решений в обстоятельствах, когда в ходе аудита однозначно определить порядок действий не представляется возможным;

профессиональный скептицизм - позиция аудиторской организации, заключающаяся в осознании того, что при формировании аудиторского мнения ей следует принимать во внимание существование объективных и субъективных фактов и обстоятельств, указывающих на возможное искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникшее в результате ошибки и (или) недобросовестных действий, а также критическую оценку аудиторских доказательств;

риск необнаружения существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - риск необнаружения) - вероятность того, что аудиторская организация не обнаружит искажений информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, которые являются существенными по отдельности и (или) в совокупности с другими искажениями;

риск средств контроля - вероятность того, что искажение информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которое может быть существенным по отдельности и (или) в совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено или выявлено и устранено системой внутреннего контроля аудируемого лица;

риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - риск существенного искажения) - вероятность того, что в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица было допущено существенное искажение информации до начала проведения аудита. Риск существенного искажения является риском аудируемого лица и существует независимо от аудита;

существенность в аудите - обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3. Настоящими Правилами определяются:

цели и основные принципы аудита;

общие подходы к проведению аудита;

уровень аудиторских гарантий и ответственность аудиторской организации и аудируемого лица.

## ГЛАВА 2 ЦЕЛИ АУДИТА

4. Целью аудита является повышение доверия предполагаемых пользователей к бухгалтерской (финансовой) отчетности, которое достигается путем:

получения аудиторской организацией разумной уверенности в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность в целом не содержит существенных искажений, возникших в результате ошибок и (или) недобросовестных действий, что предоставляет аудиторской организации основания для выражения мнения о том, составлена ли бухгалтерская (финансовая) отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

составления аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно требованиям национальных правил аудиторской деятельности.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

5. Мнение аудиторской организации выражается относительно того, отражает ли бухгалтерская (финансовая) отчетность достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение аудируемого лица на отчетную дату, а также финансовые результаты его деятельности и изменение его финансового положения, в том числе движение денежных средств, за год, закончившийся на эту дату, в соответствии с применимой основой составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

(часть первая п. 5 в ред. постановления Минфина от 11.12.2017 N 47)

Аудит, проводимый в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности и соответствующими принципами профессиональной этики, позволяет аудиторской организации

выразить такое мнение.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

6. Мнение аудиторской организации может способствовать большему доверию к бухгалтерской (финансовой) отчетности со стороны пользователей, но не должно трактоваться ими как гарантия в том, что не существует каких-либо обстоятельств, способных повлиять на состояние бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением изложенных в аудиторском заключении).

### ГЛАВА 3 ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА

7. При проведении аудита аудиторская организация должна соблюдать принципы профессиональной этики, которые включают в себя:

- независимость;
- честность;
- объективность;
- профессиональную компетентность и добросовестность;
- конфиденциальность;
- профессиональность поведения.

Национальные правила аудиторской деятельности "Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги", утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19 декабря 2007 г. N 189 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2008 г., N 41, 8/17914), определяют фундаментальные принципы профессиональной этики, обязательные для соблюдения при осуществлении профессиональной деятельности аудиторскими организациями (аудиторами), и являются концептуальной основой для их применения.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

8. Аудиторская организация должна разработать внутренние правила аудиторской деятельности аудиторской организации, в соответствии с которыми аудиторской организацией осуществляется внутренний контроль качества работы аудиторов, и определить в них конкретные контрольные процедуры, в том числе предназначенные для обеспечения получения разумной уверенности в том, что аудиторская организация и ее работники соблюдают нормы профессиональной этики. Общие требования к системе внутреннего контроля качества работы аудиторов аудиторской организации, включая обеспечение соблюдения принципов профессиональной этики, определены национальными правилами аудиторской деятельности "Внутренний контроль качества работы аудиторов", утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 23 января 2002 г. N 8 "Об утверждении национальных правил аудиторской деятельности" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2002 г., N 22, 8/7750; 2005 г., N 18, 8/12007).

(п. 8 в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

9. Аудиторская организация должна планировать и проводить аудит с профессиональным скептицизмом, учитывая, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности. Проявление профессионального скептицизма означает, что аудиторская организация в ходе аудита:

критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает те из них, которые противоречат другим полученным аудиторским доказательствам, документам или заявлениям руководства аудируемого лица либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений;

рассматривает информацию, которая ставит под сомнение достоверность документов и (или) ответов на запросы, заявлений руководства и работников аудируемого лица, которые будут использоваться в качестве аудиторских доказательств;

выявляет обстоятельства, которые могут указывать на возможные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникшие в результате ошибок и (или) недобросовестных действий, а также обстоятельств, которые указывают на необходимость выполнения аудиторских процедур в

дополнение к тем, которые требуются в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

10. Профессиональный скептицизм следует проявлять в ходе аудита, чтобы уменьшить риски:

пропуска необычных или нетипичных хозяйственных операций, влекущих за собой искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности;

чрезмерного неоправданного обобщения при подготовке выводов;

использования ошибочных допущений при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

11. Аудит, проведенный в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности, не предполагает проверку подлинности документов и не требует от аудиторской организации специальных знаний для такой проверки. Вместе с тем аудиторская организация в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности "Аудиторские доказательства", утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 октября 2000 г. N 114 "Об утверждении нормативных правовых актов" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2000 г., N 114, 8/4360; 2010 г., N 40, 8/21880), должна оценить надежность используемой в качестве аудиторских доказательств информации, а также оценить организацию и эффективность функционирования средств контроля, относящихся к подготовке, хранению и применению таких документов.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

12. В случае, если в ходе аудита обнаружены факторы риска недобросовестных действий или выявленные факты указывают, что содержание документа не соответствует фактическим данным, аудиторской организации следует провести дополнительные аудиторские процедуры (в частности, путем привлечения эксперта), руководствуясь требованиями национальных правил аудиторской деятельности "Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства", утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 марта 2006 г. N 33 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2006 г., N 61, 8/14278).

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

13. Аудиторской организации следует руководствоваться профессиональным суждением при планировании и проведении аудита, в том числе при принятии решений в отношении:

определения существенности и оценки аудиторского риска;

оценки суждений руководства аудируемого лица при использовании применимой основы составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

определения характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;

оценки достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств;

формирования выводов, основанных на полученных аудиторских доказательствах.

14. Профессиональное суждение оценивается исходя из того, отражает ли оно компетентное применение принципов аудита, выполнение требований национальных правил аудиторской деятельности и является ли оно соответствующим при существовании определенных фактов и обстоятельств, которые были известны аудиторской организации до даты аудиторского заключения. Профессиональное суждение не должно использоваться как оправдание решений, которые не обоснованы должным образом, в частности необходимыми фактами и обстоятельствами, условиями договора оказания аудиторских услуг или достаточными и надлежащими аудиторскими доказательствами.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

15. В рабочей документации должны содержаться обоснования всех существенных вопросов, по которым аудиторская организация выразила свое профессиональное суждение, необходимая аргументация и аудиторские доказательства, известные аудиторской организации на момент формирования выводов. Объем рабочей документации должен быть таким, чтобы аудитор, который не имел отношения к аудиту данного аудируемого лица, смог бы исключительно на основе данной рабочей документации понять профессиональные суждения по значительным вопросам, возникшим в ходе аудита, в частности:

характер, сроки и объем аудиторских процедур, выполненных в соответствии с требованиями законодательства и профессиональными требованиями;  
результаты аудиторских процедур и полученные аудиторские доказательства;  
существенные вопросы, возникшие в ходе аудита, а также сделанные по ним выводы.

#### ГЛАВА 4 ОБЩИЕ ПОДХОДЫ К ПРОВЕДЕНИЮ АУДИТА

16. Определение объема аудита является предметом профессионального суждения аудиторской организации о характере и масштабе работ, необходимых для достижения целей аудита в зависимости от его особенностей.

17. Аудиторской организации при определении объема аудита следует исходить из требований нормативных правовых актов Республики Беларусь, условий договора на оказание аудиторских услуг, конкретных фактов и обстоятельств аудита с учетом полученных сведений о деятельности аудируемого лица.

18. Аудит должен быть организован так, чтобы можно было учесть все аспекты деятельности аудируемого лица, относящиеся к бухгалтерской (финансовой) отчетности. Понимание деятельности аудируемого лица и его среды, включая систему внутреннего контроля, представляет аудиторской организации основу для выражения профессионального суждения об оценках риска существенного искажения и определения ответных действий в соответствии с оцененными рисками.

19. Аудиторская организация самостоятельно принимает решение о видах, объеме и методах проведения аудиторских процедур; затратах времени; количестве и составе специалистов, требующихся для проведения аудита и подготовки обоснованного аудиторского заключения.

20. Основными этапами проведения аудита являются: планирование аудита, получение аудиторских доказательств, документирование аудита, обобщение выводов, формирование и выражение мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

21. Ограничения в объеме аудита, которые не дают возможности аудиторской организации с достаточной степенью уверенности однозначно выразить свое профессиональное суждение, должны в обязательном порядке отражаться в аудиторском заключении.

22. Аудиторская организация не должна заявлять в аудиторском заключении о том, что аудит проведен в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности, если она не полностью выполнила все требования национальных правил аудиторской деятельности, применимых к конкретному аудиторскому заданию.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

23. Требования национальных правил аудиторской деятельности взаимосвязаны и разработаны с целью предоставления аудиторской организации возможности достичь общих целей аудита. В этой связи надлежащее выполнение аудиторской организацией требований национальных правил аудиторской деятельности обеспечит достаточное основание для достижения целей аудита. Вместе с тем все возможные обстоятельства не могут быть предусмотрены в национальных правилах аудиторской деятельности, и при проведении аудита в соответствии с условиями договора оказания аудиторских услуг могут возникнуть специфические вопросы, требующие для достижения целей аудита от аудиторской организации выполнения аудиторских процедур в дополнение к требуемым в национальных правилах аудиторской деятельности.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

24. Аудиторской организации следует учитывать, что в некоторых случаях при выполнении конкретного аудиторского задания отдельные национальные правила аудиторской деятельности могут быть неприменимы. Так, если у аудируемого лица отсутствует служба внутреннего аудита, то требования национальных правил аудиторской деятельности "Использование результатов работы внутреннего аудита", утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 7 февраля 2001 г. N 9 "Об утверждении нормативных правовых актов" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2001 г., N 26, 8/5001), не будут уместными и

применимыми.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

Также аудиторской организации следует учитывать, что в национальных правилах аудиторской деятельности может содержаться отдельное требование, не применимое к конкретному аудиторскому заданию в связи с тем, что требование является условным, а условия его выполнения в конкретных обстоятельствах не существует. В целом условность требования может быть либо явной, либо подразумеваемой. В частности, требование модифицировать аудиторское мнение в аудиторском заключении в случае, если имеется ограничение объема аудита, представляет собой условное требование.

(в ред. постановлений Минфина от 10.12.2013 N 78, от 28.04.2015 N 23)

Требование сообщить о значительных недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита, лицам, наделенным руководящими полномочиями, которое зависит от существования выявленных значительных недостатков, или требование получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении представления и раскрытия информации, которые зависят от применимой основы составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, представляют собой подразумеваемые условные требования.

25. В исключительных обстоятельствах национальными правилами аудиторской деятельности допускаются отступления от соответствующих требований национальных правил. Отступление от соответствующего требования допустимо только в том случае, если выполнение конкретной требуемой процедуры при определенных обстоятельствах аудита является неэффективным для достижения цели требования. В таких обстоятельствах аудиторская организация должна выполнить альтернативные аудиторские процедуры, чтобы достигнуть цели соответствующего требования. Так, если присутствие аудиторской организации при инвентаризации товарно-материальных ценностей не представляется возможным, аудиторская организация должна при проведении аудита выполнить альтернативные аудиторские процедуры, в частности самостоятельно провести выборочный осмотр и пересчет товарно-материальных ценностей или наблюдать за проведением выборочного пересчета и в случае необходимости составить оборотную ведомость движения ценностей в период между датой проведения выборочного осмотра (пересчета) и датой составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

26. Как и в случае с общими целями аудита, на выполнение отдельных требований национальных правил аудиторской деятельности в одинаковой степени распространяются неотъемлемые ограничения аудита. Если определенное требование национальных правил аудиторской деятельности не может быть выполнено аудиторской организацией, то ей следует установить, препятствует ли это достижению общих целей аудита и, руководствуясь требованиями национальных правил аудиторской деятельности "Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности", утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28 июня 2017 г. N 18 (Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 22.07.2017, 8/32241), рассмотреть вопрос о модификации аудиторского мнения в аудиторском заключении или отказаться от выполнения аудиторского задания. Невозможность выполнить отдельные требования национальных правил аудиторской деятельности и влияние данного факта на достижение целей аудита является значительным вопросом, который аудиторская организация должна задокументировать в соответствии с требованиями национальных правил аудиторской деятельности "Документирование аудита", утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 4 августа 2000 г. N 81 "Об утверждении нормативных правовых актов" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2000 г., N 83, 8/3932; 2008 г., N 94, 8/18547).

(в ред. постановлений Минфина от 10.12.2013 N 78, от 28.04.2015 N 23, от 11.12.2017 N 47)

## ГЛАВА 5 УРОВЕНЬ АУДИТОРСКИХ ГАРАНТИЙ

27. Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом

бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений. В целях настоящих Правил уверенность рассматривается как убежденность аудиторской организации в отношении надежности предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, представленной аудируемым лицом и предназначенной для использования предполагаемыми пользователями. (в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

Понятие разумной уверенности применяется как общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудиторская организация сделала вывод об отсутствии существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности, рассматриваемой как единое целое. Понятие разумной уверенности применяется ко всему процессу аудита.

28. В ходе проведения аудита в силу объективных и субъективных причин нельзя исключить вероятность того, что могут остаться незамеченными искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Уверенность аудиторской организации (аудитора) в надежности выражаемого мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица не может быть абсолютной ввиду наличия факторов, неизбежно ограничивающих эффективность аудита. К числу таких факторов могут относиться:

применение в ходе аудита выборочных методов и тестирования;

существование ограничений, присущих системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

ограниченность осведомленности аудиторской организации о деятельности аудируемого лица рамками исследований;

использование аудиторской организацией в ходе аудита результатов работы привлеченных экспертов;

присутствие в аудиторской работе неизбежного элемента субъективности;

преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера.

29. Дополнительным фактором, ограничивающим надежность аудита, является то, что формирование аудиторского мнения основывается на профессиональном суждении, в частности в отношении:

сбора аудиторских доказательств, в том числе при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;

формирования выводов на основе собранных аудиторских доказательств, в частности при определении обоснованности оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица в ходе подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

30. На убедительность доказательств, используемых для формирования выводов в отношении определенных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности (в частности, в отношении операций между связанными сторонами), могут повлиять и иные ограничения. Для таких случаев предусмотрены аудиторские процедуры, которые в силу характера отдельных предпосылок обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства при отсутствии:

необычных обстоятельств, увеличивающих риск существенного искажения сверх того, который ожидался бы при обычных условиях;

признаков, указывающих на наличие существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности.

31. В случае если разумная уверенность не может быть получена, а выражение аудиторского мнения с оговоркой в аудиторском заключении недостаточно в сложившейся ситуации для информирования предполагаемых пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторская организация должна отказаться от выражения мнения или отказаться от выполнения аудиторского задания.

(в ред. постановления Минфина от 28.04.2015 N 23)

32. Для обеспечения разумной уверенности аудиторская организация должна получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и, таким образом, получить возможность для обоснованных выводов, на которых базируется аудиторское мнение. При этом аудиторская организация должна

руководствоваться требованиями национальных правил аудиторской деятельности, в том числе национальных правил аудиторской деятельности "Аудиторские доказательства".  
(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

33. Оценка достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств является предметом профессионального суждения аудиторской организации.

34. Достаточность и надлежащий характер аудиторского доказательства взаимосвязаны.

Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Аудиторские доказательства носят кумулятивный (накапливающийся) характер и могут включать как аудиторские доказательства, полученные в ходе проведения данного аудита, так и полученные в результате предыдущих аудитов. Необходимое количество аудиторских доказательств зависит от оценки аудиторской организацией риска существенного искажения (чем выше оцененный риск существенного искажения, тем больше аудиторских доказательств может потребоваться), а также качества таких аудиторских доказательств (чем выше качество, тем меньше аудиторских доказательств может потребоваться). Вместе с тем получение большего количества аудиторских доказательств не компенсирует их низкое качество.

Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, предполагающей их уместность и надежность при подтверждении наличия либо отсутствия искажений на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации. Источник и характер доказательств оказывают влияние на их надежность. Аудиторские доказательства также зависят от конкретных обстоятельств, при которых они получены.

35. Для формирования обоснованных выводов, на которых базируется аудиторское мнение, аудиторская организация должна собрать достаточные и надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения следующих аудиторских процедур:

процедур оценки рисков для получения понимания деятельности аудируемого лица и его среды, включая систему внутреннего контроля, с целью оценки рисков существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки;

тестов средств контроля для установления эффективности функционирования средств контроля (если это необходимо или является частью выбранного аудиторской организацией подхода к проведению аудита) по предотвращению или выявлению и устранению существенных искажений информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

процедур проверки по существу для выявления существенных искажений информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Процедуры проверки по существу включают детальное тестирование групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации, а также аналитические процедуры, выполняемые в качестве процедур проверки по существу.

36. Руководство аудируемого лица несет ответственность за выявление предпринимательских рисков, predeterminedенных воздействием отраслевых, правовых и прочих внутренних и внешних факторов, в частности характером выполняемых хозяйственных операций, отраслевыми особенностями, экологическими требованиями, а также масштабами деятельности и сложностью структуры аудируемого лица, и принятие соответствующих мер для их предотвращения или выявления и устранения. Поскольку не все предпринимательские риски связаны с подготовкой бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторская организация должна рассматривать только те из них, которые могут оказать влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

37. Аудиторская организация собирает и оценивает аудиторские доказательства на предмет их достаточности и надлежащего характера для получения разумной уверенности в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное и объективное представление или представлена справедливо (достоверно) во всех существенных отношениях в соответствии с применимой основой составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Концепция разумной уверенности предполагает наличие риска того, что аудиторская организация

может выразить ненадлежащее аудиторское мнение в случаях, когда в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся существенные искажения.

38. Аудиторская организация должна планировать и проводить аудит таким образом, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, соответствующего целям аудита. Аудиторская организация снижает аудиторский риск, планируя и выполняя аудиторские процедуры, направленные на получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств с целью формирования обоснованных выводов, на которых будет базироваться аудиторское мнение. Разумная уверенность может быть достигнута тогда, когда аудиторская организация снизит аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

39. Аудиторский риск зависит от риска существенного искажения и риска необнаружения.

Аудиторской организации следует оценить риск существенного искажения и, выполняя дальнейшие аудиторские процедуры с учетом оцененного риска, снизить риск необнаружения до приемлемого уровня, руководствуясь требованиями национальных правил аудиторской деятельности "Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности", утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 декабря 2008 г. N 203 "О некоторых вопросах Министерства финансов Республики Беларусь по аудиторской деятельности" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2009 г., N 41, 8/20301), и национальных правил аудиторской деятельности "Аудиторские процедуры, выполняемые в соответствии с оцененными рисками", утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 1 декабря 2010 г. N 147 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2011 г., N 2, 8/23086).

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

Процесс аудита предполагает применение профессионального суждения при разработке подходов к проведению аудита посредством обращения особого внимания на те области и обстоятельства, в которых могут быть допущены ошибки аудируемым лицом, приводящие к существенным искажениям на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также к проведению аудиторских процедур на основе оценки рисков для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Аудиторской организации при разработке данных подходов следует руководствоваться требованиями национальных правил аудиторской деятельности "Аудиторские доказательства".

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

40. Аудиторская организация должна определить, является ли влияние обнаруженных и неисправленных искажений по отдельности и (или) в совокупности существенным для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом.

41. Концепция существенности применяется аудиторской организацией при планировании, проведении аудита и оценке влияния обнаруженных и неисправленных искажений, если таковые имеются, на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица.

42. Оценка существенности является предметом профессионального суждения аудиторской организации. Рассматривая существенность, аудиторская организация должна оценить количественные и качественные факторы, которые могут повлиять на экономические решения предполагаемых пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также относительную величину, характер и объем влияния данных факторов на оценку достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

43. Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот, чем ниже уровень существенности, тем выше уровень аудиторского риска.

44. Для подбора аудиторских процедур, направленных на выявление существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, аудиторская организация должна оценить риски существенного искажения информации на двух уровнях:

бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом;

предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации.

45. Риск существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом потенциально оказывает влияние на многие предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данный риск часто связан с контрольной средой аудируемого лица (в то же время такой риск может быть связан и с другими факторами, такими, как ухудшение экономических условий функционирования и развития отрасли хозяйства) и не всегда может быть идентифицирован на уровне конкретных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытиям информации.

46. Аудиторская организация должна определить общие ответные действия, выполняемые в соответствии с оцененным риском существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, руководствуясь национальными правилами аудиторской деятельности "Аудиторские процедуры, выполняемые в соответствии с оцененными рисками".

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

Общие ответные действия, выполняемые аудиторской организацией в соответствии с оцененным риском существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, включают:

привлечение к аудиту работников, обладающих соответствующим уровнем знаний, опытом и квалификацией, в том числе рассмотрение вопроса о привлечении экспертов;

осуществление контроля со стороны руководства аудиторской организации за ходом проведения аудита;

изменение характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;

рассмотрение вопроса о возможном наличии событий или условий, которые могут поставить под сомнение применимость допущения о непрерывности деятельности аудируемого лица.

47. После определения общих ответных действий, соответствующих оцененному риску существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, аудиторской организации следует оценить риски существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации, что непосредственно влияет на определение характера, временных рамок и объема дальнейших аудиторских процедур.

Аудиторская организация должна стремиться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и случаев раскрытий информации таким образом, чтобы обеспечивалась возможность по окончании проведения аудита выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, снизив аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

48. Риск существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности включает два компонента: неотъемлемый риск и риск средств контроля.

49. Неотъемлемый риск и риск средств контроля представляют собой риски аудируемого лица, существующие независимо от факта проведения аудита.

Неотъемлемый риск искажения на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении одних групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации может быть выше, чем в отношении других. Так, вероятность искажения сложных расчетов выше вероятности искажения простых расчетов. Счета бухгалтерского учета, включающие суммы, рассчитанные исходя из оценочных значений при отсутствии точных способов их определения, подвержены более высокому риску, чем счета, на которых отражается информация о типовых и стандартных фактических данных. Внешние обстоятельства, приводящие к возникновению предпринимательских рисков, также могут оказывать влияние на неотъемлемый риск. Так, развитие технологий может привести к устареванию определенного вида продукции и увеличению товарно-материальных запасов.

Риск средств контроля находится в прямой зависимости от эффективности организации и

функционирования системы внутреннего контроля, связанной с целями подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Система внутреннего контроля независимо от того, насколько хорошо она разработана и функционирует, может уменьшить, но не устранить риски существенных искажений информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности по причине неотъемлемых ограничений, присущих системе внутреннего контроля.

50. Аудиторская организация в соответствии с принятыми у нее методиками проведения аудита должна оценить риск существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, что в последствии будет являться основой для разработки и проведения дальнейших аудиторских процедур, несмотря на то, что такая оценка является предметом профессионального суждения, а не результатом точного измерения степени риска.

Если оценка риска существенного искажения проведена аудиторской организацией исходя из допущения эффективности средств контроля, то аудиторская организация должна осуществить тестирование средств контроля, чтобы убедиться в правильности сделанного ранее допущения.

Национальные правила аудиторской деятельности предполагают рассмотрение неотъемлемого риска и риска средств контроля не по отдельности, а в совокупности в качестве "риска существенного искажения". Вместе с тем аудиторская организация может рассматривать оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля по отдельности или в совокупности в зависимости от применяемых аудиторской организацией методик проведения аудита, а также руководствуясь практическими соображениями. При этом оценка рисков аудиторской организацией является результатом профессионального суждения, а не точным измерением величины этих рисков. Оценка риска существенного искажения может быть как количественной (в частности, в процентах), так и качественной (с использованием градаций: высокий, средний, низкий). Вместе с тем для аудиторской организации проведение надлежащей оценки рисков важнее, чем выбор подхода к ее проведению.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

51. Риск необнаружения связан с характером, временными рамками и объемом аудиторских процедур, которые разрабатываются и выполняются аудиторской организацией с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. При этом риск необнаружения не может быть снижен до нулевого значения в силу влияния определенных факторов, в частности:

- применение аудиторской организацией выборочных методов аудита;
- выбор аудиторской организацией ненадлежащих аудиторских процедур;
- неправильное выполнение аудиторских процедур;
- ошибочная интерпретация результатов аудита.

Аудиторская организация может устранить влияние таких факторов посредством надлежащего планирования, правильного формирования состава аудиторской группы, проявления профессионального скептицизма, а также осуществления контроля и надзора за проведением аудита.

52. Между риском необнаружения и риском существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности существует обратная зависимость. Чем выше риск существенного искажения информации, по мнению аудиторской организации, тем ниже должен быть риск необнаружения, что позволит снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. И наоборот: если риск существенного искажения информации находится на низком уровне, то аудиторская организация может принять более высокий риск необнаружения.

## ГЛАВА 6

### ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ, АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

53. Аудиторская организация несет ответственность за достоверность аудиторского мнения, выраженного в аудиторском заключении.

(п. 53 в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

54. До формирования мнения аудиторская организация должна убедиться, достигнута ли в

ходе аудита разумная уверенность в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность в целом не содержит существенных искажений, возникших в результате ошибок и (или) недобросовестных действий. Разумная уверенность должна базироваться на следующих выводах:

получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

являются ли неисправленные искажения по отдельности и (или) в совокупности существенными;

а также на выводах, формирование которых требуется в соответствии с пунктами 55 - 57 настоящих Правил.

55. Приемлемая основа составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности определяет форму и содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также составные части, включаемые в полный комплект бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторская организация должна определить приемлемость применимой основы составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, принятой руководством аудируемого лица, учитывая:

характер деятельности, форму собственности и организационно-правовую форму аудируемого лица;

цели бухгалтерской (финансовой) отчетности, в частности предназначена ли бухгалтерская (финансовая) отчетность для удовлетворения потребностей в финансовой информации определенного или широкого круга потенциальных пользователей.

56. Аудиторская организация должна установить, содержит ли бухгалтерская (финансовая) отчетность соответствующую ссылку на применимую основу составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности или ее описание.

Если аудиторская организация пришла к выводу, что применяемая основа составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, принятая руководством аудируемого лица, неприемлема или бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит соответствующую ссылку на применимую основу ее составления и представления, то аудиторской организации следует рассмотреть вопрос о модификации аудиторского мнения в аудиторском заключении или отказаться от выполнения аудиторского задания.

(в ред. постановления Минфина от 28.04.2015 N 23)

57. Аудиторская организация должна сделать вывод относительно того, составлена и представлена ли бухгалтерская (финансовая) отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При формировании мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторской организации следует оценить, в частности:

общий порядок составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, ее состав и содержание;

организацию, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля, обеспечивающей составление и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности, не содержащей существенных искажений, возникающих в результате ошибок и (или) недобросовестных действий;

соответствие отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации принятым аудируемым лицом способам ведения бухгалтерского учета, существенно влияющим на оценку и принятие решений потенциальными пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности;

обоснованность принятой учетной политики;

обоснованность оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица;

является ли информация, отраженная в бухгалтерской (финансовой) отчетности, надежной, сопоставимой, понятной и уместной;

отражает ли бухгалтерская (финансовая) отчетность достоверное представление об имевших место хозяйственных операциях и событиях и позволяет ли эта отчетность предполагаемым пользователям судить о влиянии существенных операций и событий на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

уместна ли используемая в бухгалтерской (финансовой) отчетности терминология, включая наименование каждой составляющей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

58. При выражении мнения по полному комплекту бухгалтерской (финансовой) отчетности

общего назначения, составленной в соответствии с применимой основой составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторской организации следует руководствоваться требованиями национальных правил аудиторской деятельности "Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности".

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

Если в соответствии с условиями аудиторского задания аудиторской организации поручено выразить аудиторское мнение относительно отдельных элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности (отдельных отчетов, статей или показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности), бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с иными принципами учета и отчетности, обобщенной бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторская организация должна руководствоваться требованиями национальных правил аудиторской деятельности "Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию", утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 23 января 2002 г. N 8 "Об утверждении национальных правил аудиторской деятельности" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2002 г., N 22, 8/7750; 2010 г., N 40, 8/21880).

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

59. Ответственность за полноту и достоверность документов и другой информации, представленных, в том числе в электронном виде, для аудита аудиторской организации, несет руководство аудируемого лица.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

При проведении аудита должен соблюдаться базовый принцип, связанный с ответственностью руководства аудируемого лица, который является фундаментальной основой для проведения аудита в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности. Базовый принцип заключается в том, что руководство аудируемого лица признает и понимает свою ответственность в отношении:

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с применимой основой составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

средств внутреннего контроля, которые руководством аудируемого лица определены как необходимые для подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, не содержащей существенных искажений, возникших в результате ошибок и (или) недобросовестных действий;

предоставления аудиторской организации:

доступа ко всей информации, в отношении которой руководству аудируемого лица, а в некоторых случаях лицам, наделенным руководящими полномочиями, известно, что она является значимой для подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

дополнительной информации, которую аудиторская организация для целей проведения аудита может запросить у руководства аудируемого лица, а в случае необходимости у лиц, наделенных руководящими полномочиями.

Описание ответственности руководства аудируемого лица в аудиторском заключении объясняет потенциальным пользователям исходное условие, при котором проводится аудит.

60. Исключен.

(п. 60 исключен. - Постановление Минфина от 10.12.2013 N 78)