

# Аудит учетной политики организации

Целью аудита учетной политики является установление соответствия применяемых организацией способов организации бухгалтерского учета и способов ведения бухгалтерского учета действующим в проверяемом периоде нормативным правовым актам для того, чтобы сформировать мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах.

**Задачи аудита учетной политики:**

- изучение применяемой организацией формы и плана счетов бухгалтерского учета; анализ эффективности применяемых организацией видов учетной оценки с учетом стратегии собственников (учредителей);
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- характеристика системы документации и документооборота;
- оценка учетной политики.

**Информационной базой** для ознакомления с содержанием учетной политики являются:

- приказ (распоряжение) об утверждении положения по учетной политике аудируемой организации;
- план счетов аудируемой организации;
- перечень утвержденных форм первичных документов и форм документов для внутренней отчетности;
- правила документооборота и технологии обработки учетной информации, в том числе график документооборота, перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов;
- описание технологического процесса обработки учетных и отчетных данных;
- утвержденные методики учета отдельных показателей и другие приложения к приказу об учетной политике проверяемой организации;
- примечания к отчетности, которые раскрывают сведения, относящиеся к учетной политике организации, избранные при ее формировании, отличные от предыдущего года способы ведения бухгалтерского учета, а также изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователей бухгалтерской отчетности в отчетном году или в периодах, следующих за отчетным и др.

В процессе аудита учетной политики следует руководствоваться следующими основными нормативными правовыми актами:

- Законом Республики Беларусь от 12.07.2013 г. № 573 «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-3);
- Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утв. постановлением Минфина от 10.12.2013 г. № 80 (далее – НСБУ № 80);
- Инструкцией о порядке составления бухгалтерской отчетности, утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 г. № 111 (с изменениями; далее – Инструкция № 111).

## Требования национальных стандартов аудиторской деятельности по вопросам аудита учетной политики организации

Статьей 16 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 г. № 56-3 «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 56-3) аудиторские организации, аудиторы – индивидуальные предприниматели при осуществлении аудиторской деятельности проводят аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности и оказывают иные аудиторские услуги, перечень и порядок оказания которых устанавливаются **национальными правилами аудиторской деятельности** (далее – НПАД).

Например, в соответствии с п. 20 НПАД «Планирование аудита», утв. постановлением Минфина от 04.08.2000 г. № 81 (с изменениями; далее – НПАД № 81), при составлении общей стратегии и плана первичного аудита аудиторская организация должна также запланировать работу по обсуждению всех значимых вопросов с руководством аудируемого лица, включая вопросы **применяемой учетной политики**, условий проведения аудита, возможности общения с руководством и работниками аудируемого лица в ходе аудита.

В план обязательного аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности **необходимо** включать проверку существенных вопросов в объеме не менее предусмотренного перечнем согласно приложению к НПАД № 81 (п. 15 НПАД № 81). Пунктом 1.2 указанного перечня определено, что аудит общих вопросов включает в том числе **аудит учетной политики в части:**

- соответствия принятой аудируемым лицом учетной политики требованиям законодательства Республики Беларусь;
- полноты раскрытия в учетной политике аудируемого лица выбранных способов ведения бухгалтерского учета и **вопросов налогообложения;**
- анализ применяемых способов ведения бухгалтерского учета.

Следует отметить, что в настоящее время нет определения учетной политики для целей налогового учета, тогда как в налоговом кодексе в целом ряде статей идет ссылка на закрепленный в учетной политике аспект. В связи с этим обычно отечественные организации отводят отдельный блок налоговых аспектов в положении по учетной политике по бухгалтерскому учету, в том числе организацию налогового учета.

Пунктом 9 НПАД «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. постановлением Минфина от 29.12.2008 г. № 203 (с изменениями; далее – НПАД № 203), предусмотрено, что понимание деятельности аудируемого лица и оценка риска существенного искажения необходимы аудиторской организации в процессе всего аудита при рассмотрении правильности **выбора и применения учетной политики** и адекватности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Аудиторская организация должна ознакомиться с соответствующими отраслевыми, правовыми и другими внешними факторами, влияющими на деятельность аудируемого лица, которые включают в том числе такую особенность, как **применяемые способы ведения бухгалтерского учета.**

Следует отметить, что способы ведения бухгалтерского учета – это применяемые при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности способы первичного наблюдения, виды учетной оценки, способы группировки и обобщения хозяйственных операций (п. 2 НСБУ № 80).

Отрасль, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность, может быть подвержена специфическим рискам, которые могут привести к риску существенного искажения.

Аудиторской организации необходимо получить информацию об учетной политике аудируемого лица, а именно о следующих аспектах (п. 13 НПАД № 203):

- надлежащем выборе и применении учетной политики;
- адекватности отражения в учете сложных или необычных операций;
- **применении принципов учетной политики** при отражении хозяйственных операций, в отношении которых существует неопределенность или неоднозначность в силу противоречивости нормативных требований или их отсутствия;
- причинах и надлежащем характере изменений в учетной политике аудируемого лица;
- раскрытии существенной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе фактов, о которых аудиторской организации стало известно на данный момент.

Следует отметить, что определения термина «принципы учетной политики» в отечественном законодательстве нет. Однако, исходя из контекста НПАД № 203, правильнее говорить о принципах бухгалтерского учета и отчетности, закрепленных в п. 1 ст. 3 Закона № 57-З: бухгалтерский учет и отчетность основываются на принципах непрерывности деятельности, обособленности, начисления, соответствия доходов и расходов, правдивости, преобладания экономического содержания, осмотрительности, нейтральности, полноты, понятности, сопоставимости, уместности.

Пунктом 9 НПАД «Заявления руководства аудируемого лица», утв. постановлением Минфина от 11.03.2002 г. № 35, определено, что дополнительно к заявлениям руководства аудируемого лица о своих обязанностях аудиторская организация может потребовать получение иных заявлений руководства аудируемого лица, в частности была ли надлежащим образом **выбрана и применена учетная политика** аудируемого лица.

В соответствии с п. 4 НПАД «Начальные и сопоставимые данные в бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. постановлением Минфина от 05.09.2002 г. № 124 (с изменениями; далее – НПАД № 124), **при первичном аудите** аудиторская орга-

низация должна получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:

начальные данные не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность текущего отчетного периода;

конечные данные предшествующего отчетного периода правильно перенесены в начало текущего отчетного периода или изменены в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

учетная политика аудируемого лица применяется последовательно либо изменения в учетной политике соответствуют требованиям законодательства, правильно отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отметим, что **первичный аудит** – аудит за текущий отчетный период, проводимый в условиях, когда аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за предшествующий отчетный период не проводился либо проводился предыдущей аудиторской организацией (п. 2 НПАД № 124).

Начальные данные должны соответствовать конечным данным предшествующего отчетного периода и отражать:

результаты финансовых и хозяйственных операций предшествующего отчетного периода;

учетную политику предшествующего отчетного периода.

Если учетная политика текущего отчетного периода **применялась непоследовательно** в отношении начальных данных и если последствия изменений учетной политики **не были** надлежащим образом отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторская организация должна в зависимости от конкретных обстоятельств **выразить условно-положительное или отрицательное мнение** о достоверности проверенной бухгалтерской (финансовой) отчетности (п. 13 НПАД № 124).

Обращаем внимание, что постановлением Минфина от 16.12.2014 г. № 83 в **новой редакции** изложены НПАД «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. постановлением Минфина от 17.09.2003 г. № 128 (далее – НПАД № 128), которое вступило в силу с **1 февраля 2015 года**.

Если по результатам аудита аудиторская организация приходит к выводу, что отчетность аудируемого лица отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение аудируемого лица, финансовые результаты его деятельности и изменения его финансового положения (движение денежных средств) в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности, аудиторская организация должна выразить **аудиторское мнение без оговорок** (п. 7 НПАД № 128).

Аудиторская организация должна модифицировать аудиторское мнение, если (п. 8 НПАД № 128):

аудиторская организация на основании полученных аудиторских доказательств приходит к выводу о том, что отчетность аудируемого лица в целом содержит существенные искажения;

• у аудиторской организации отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств того, что отчетность аудируемого лица в целом не содержит существенных искажений.

**Модифицированное аудиторское мнение** может быть выражено в следующих формах (п. 26 НПАД № 128):

• **аудиторское мнение с оговоркой;**

• **отрицательное аудиторское мнение;**

**отказ от выражения аудиторского мнения.**

Следует отметить, что несмотря на то, что в терминологии имеются нестыковки, в данном случае речь идет о модификации аудиторского мнения.

При проверке соответствующих показателей аудиторская организация должна получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что соответствующие показатели за предшествующий отчетный период были сформированы в соответствии с **применимой основой** составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. С этой целью аудиторской организации следует установить, соответствует ли учетная политика в отношении соответствующих показателей за предшествующий отчетный период либо были ли сделаны надлежащие корректировки в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности в случае изменения учетной политики (п. 15 НПАД № 124).

В ходе аудита сопоставимой бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация

должна получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что сопоставимая бухгалтерская (финансовая) отчетность подготовлена в соответствии с **применимыми основами** составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. С этой целью аудиторской организации необходимо определить, соответствует ли учетная политика предшествующего отчетного периода в отношении сопоставимой отчетности учетной политике текущего отчетного периода или были ли сделаны надлежащие корректировки для отражения последствий изменения учетной политики, были ли изменения учетной политики надлежащим образом раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности (п. 19 НПАД № 124).

**По мнению автора, под термином «применяемой основой» следует понимать применяемые принципы бухгалтерского учета и отчетности, приведенные выше.**

Пунктом 22 НПАД «Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства», утв. постановлением Минфина от 31.03.2006 г. № 33, определено, что при определении ответных мер на оцененный риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий на уровне отчетности в целом аудиторская организация может проанализировать **принципы выбора и применения** руководством аудируемого лица **учетной политики**, особенно в части признания доходов, оценки активов и капитализации затрат.

Пунктом 6 НПАД № 128 установлено, что при формировании аудиторского мнения аудиторской организации необходимо оценить:

общий порядок составления и представления отчетности аудируемого лица, ее состав и содержание;

**принятую аудируемым лицом учетную политику;**

соответствие отраженной в отчетности информации принятой и применяемой аудируемым лицом в учетной политике;

**обоснованность учетных оценок;**

уместность, полноту, сопоставимость, нейтральность и понятность информации, представленной в отчетности аудируемого лица;

- правильность отражения в отчетности аудируемого лица информации об имевших место хозяйственных операциях;

- достаточность раскрытия информации в отчетности аудируемого лица для понимания заинтересованными пользователями этой отчетности (далее – заинтересованные пользователи) влияния существенных хозяйственных операций на информацию, представленную в отчетности.

Описание аудита должно содержать заявления о том, что (п. 16 НПАД № 128):

- в ходе аудита были выполнены аудиторские процедуры, направленные на получение аудиторских доказательств, подтверждающих значения показателей отчетности аудируемого лица, а также другую раскрытую в ней информацию;

- выбор аудиторских процедур осуществлялся на основании профессионального суждения с учетом оценки риска существенного искажения отчетности аудируемого лица в результате ошибок или недобросовестных действий;

- при оценке риска существенного искажения отчетности рассматривалась система внутреннего контроля аудируемого лица, необходимая для составления отчетности, не содержащей существенных искажений, с целью планирования аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам аудита, но не с целью выражения мнения относительно эффективности функционирования этой системы. Данное заявление не включается в аудиторское заключение, если договором оказания аудиторских услуг предусмотрено, что аудиторская организация должна выразить мнение относительно эффективности функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица;

**аудит включал оценку применяемой аудируемым лицом учетной политики, обоснованности учетных оценок и общего содержания отчетности аудируемого лица;**

в ходе аудита были получены достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, которые могут являться основанием для выражения аудиторского мнения.

Таким образом, исходя из требований НПАД, последовательность аудита учетной политики можно разделить на этапы. На каждом этапе должны быть выполнены определенные процедуры проверки, позволяющие достигнуть цели и решить задачи аудита.

## Начальный этап

На начальном этапе оценивается система внутреннего контроля по организации учетной политики. С этой целью используется тестирование (см. таблицу).

Изменения в учетной политике должны быть обоснованы, а последствия изменений, не связанные с изменением законодательства Республики Беларусь, оценены в стоимостном выражении. С этой целью аудитор может провести тестирование представленного положения по учетной политике.

Тестирование помогает выявить, какие из аспектов учетной политики отражены не в полной мере, а также выявить несоответствие положений приказа об учетной политике действующим нормативным правовым актам. Одна из причин таких не-

соответствий – несвоевременность внесения корректировок в связи с изменениями в нормативных правовых актах.

## Основной этап

На следующем этапе анализируются выбранные применяемые организацией виды учетной оценки. Если организация самостоятельно разрабатывает те или иные способы бухгалтерского учета, то проверяется их соответствие допущениям и требованиям, установленным нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Информация об учетной политике как неотъемлемая составляющая примечаний к бухгалтерской отчетности выступает одним из объектов проверки. Согласно п. 109 Инструкции № 111 в примечаниях к бухгалтерской отчетности подлежит рас-

### ОЦЕНКА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

№ п/п	Вопрос	Ответ	Примечание
1	Имеется ли приказ (распоряжение) об утверждении положения по учетной политике		
2	Имеется ли положение о бухгалтерской службе		
3	Имеются ли должностные инструкции работников бухгалтерской службы		
4	Ознакомлены ли исполнители с положениями учетной политики		
5	Корректировались ли в аудируемом периоде положения учетной политики в связи с изменениями законодательства Республики Беларусь		
6	Корректировались ли в аудируемом периоде положения учетной политики в связи с существенными изменениями условий деятельности организации		
7	Корректировались ли в аудируемом периоде положения учетной политики в связи с разработкой новых способов ведения учета		
8	Оформляются ли изменения и дополнения учетной политики соответствующей организационно-распорядительной документацией		
9	Утвержден ли график документооборота		
10	Ограничен ли доступ к информации бухгалтерского учета и отчетности		
11	Определены ли лица, ответственные за хранение документов бухгалтерского учета и отчетности		
12	Определен ли порядок хранения документов бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с законодательством по делопроизводству		
13	Утвержден ли график проведения инвентаризаций		
14	Проводятся ли инвентаризации в соответствии с утвержденным графиком		
15	Проводятся ли обязательные инвентаризации, предусмотренные п. 2 ст. 13 Закона № 57-3		
16	Проводятся ли внезапные инвентаризации кассы и складских помещений		
17	Имеется ли служба внутреннего аудита		
18	Имеются ли положения, регламентирующие отдельные положения учетной политики (например, комиссия по движению долгосрочных активов, постоянно действующая комиссия по инвентаризации активов и обязательств, комиссия по переоценке долгосрочных активов и др.)		

крытию следующая информация об изменении учетной политики:

- содержание и причины изменения учетной политики;
- суммы корректировок вступительного сальдо каждой связанной с этим изменением статьи активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности периодов;
- суммы корректировок других связанных с этим изменением статей бухгалтерской отчетности за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период.

В примечаниях к бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию содержание и суммы изменений в учетных оценках, которые повлияли на показатели бухгалтерской отчетности за отчетный период.

В примечаниях к бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация в отношении ошибок, совершенных в предыдущем году (предыдущих годах) и исправленных в отчетном периоде:

- характер ошибок;
- суммы корректировок вступительного сальдо каждой связанной с этими ошибками статьи активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности периодов;

суммы корректировок других связанных с этими ошибками статей бухгалтерской отчетности за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период.

## Заключительный этап

С одной стороны, в процессе аудита следует установить соответствие избранной учетной политики характеру и условиям деятельности организации, а также действующим правилам и общепризнанным процедурам. С другой стороны – необходимо сформировать мнение о достоверности отчетности и ее соответствии реальному положению дел в организации. При выявлении несоответствия пояснений к бухгалтерской отчетности реально используемым организацией способам ведения бухгалтерского учета определяется их **влияние на показатели бухгалтерской отчетности**.

Согласно п. 109 Инструкции № 111 в примечаниях к бухгалтерской отчетности подлежит раскры-

тию следующая информация об изменении учетной политики:

- содержание и причины изменения учетной политики;
- суммы корректировок вступительного сальдо каждой связанной с этим изменением статьи активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности периодов;
- суммы корректировок других связанных с этим изменением статей бухгалтерской отчетности за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период.

В примечаниях к бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию содержание и суммы изменений в учетных оценках, которые **повлияли** на показатели бухгалтерской отчетности за отчетный период.

Оценка используемых организацией способов ведения бухгалтерского учета с точки зрения рациональности и экономичности построенного на их основе учетного процесса, влияния на формирование полной и достоверной картины имущественного и финансового положения организации производится с учетом целей организации и стратегии руководства этой организации. Например, если одной из краткосрочных целей организации является уменьшение налогооблагаемой прибыли, можно рекомендовать применить ускоренные методы начисления амортизации либо повышающие коэффициенты к нормативному сроку службы в соответствии с законодательством и т.д.

Следует учитывать, что 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 (п. 42 НПАД «Аудиторские доказательства», утв. постановлением Минфина от 26.10.2000 г. № 114 с изменениями; далее – НПАД № 114).

Оценка риска существенного искажения может быть как количественной (в частности, в процентах), так и качественной (с использованием градаций: высокий, средний, низкий) (п. 50 НПАД № 114).

**ВАЛЕНТИНА ЛЕМЕШ,**  
к.э.н., доцент БГЭУ