

Воробьева Ольга Алимовна

канд. экон. наук, доцент

ФГБОУ ВПО "Курганский государственный университет"

г. Курган, Курганская область

## ОСОБЕННОСТИ СБОРА АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

**Аннотация:** в статье рассматриваются особенности получения аудиторских доказательств. Автор приводит краткое описание аудиторских процедур, а также рекомендации по их практическому применению.

Аудиторские доказательства – это центральное звено в системе проведения аудиторской проверки, так как именно они позволяют оценить эффективность системы внутреннего контроля (далее – СВК), определить значение аудиторского риска, понять, какие аудиторские процедуры или даже целые виды работ, нецелесообразны к проведению. И, самое главное, именно полученная совокупность аудиторских доказательств позволит аудитору сделать однозначный вывод о том, достоверна ли бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица или нет.

Особенности получения аудиторских доказательств регулируются сразу несколькими федеральными стандартами аудиторской деятельности. К их числу можно отнести следующие:

1. Федеральный стандарт аудиторской деятельности (далее – ФСАД) № 7/2011 "Аудиторские доказательства".

2. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (далее – ФПСАД) № 17 "Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях".

3. ФПСАД № 18 "Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников".

4. ФПСАД № 20 "Аналитические процедуры".

5. ФПСАД № 23 "Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица".

6. ФПСАД № 32 "Использование аудитором результатов работы эксперта".

Нельзя сказать, что приведенный перечень является закрытым и более никакие стандарты не имеют отношения к особенностям получения аудиторских доказательств. Данное утверждение было бы неверным ввиду того, что такие стандарты, как ФПСАД № 10 "События после отчетной даты" или ФПСАД № 11 "Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица", а также целый ряд других, определяют особенности сбора доказательств в каких-либо конкретных, порой исключительных условиях. И все же важнейшим из числа приведенных выше федеральных стандартов аудиторской деятельности является первый. ФСАД №7/2011 "Аудиторские доказательства" вступил в силу с 22.12.2011 г. и заменил собой одноименный ФПСАД № 5.

В пункте 1 ФСАД № 7/2011 дается такое определение аудиторских доказательств: это информация, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности и исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности. К подобного рода информации относятся:

– документы и информация бухгалтерского учета аудируемого лица;

– информация, полученная из других источников. В частности: информация, полученная в ходе предыдущего аудита; информация, подготовленная физическим или юридическим лицом, оказывающим услуги по проведению экспертной оценки и т.д.

Кроме того, в приведенном определении упоминается цель сбора аудиторских доказательств – подтвердить или опровергнуть реализацию предпосылок составления бухгалтерской отчетности.

Полученные аудитором аудиторские доказательства должны отвечать двум неотъемлемым характеристикам: надлежащий характер и достаточность.

Надлежащий характер или должное качество – это уместность и надежность выводов, лежащих в основе формулирования мнения о достоверности отчетности. Говоря по-другому, это умение соотнести собранные факты со стоящими за ними реальными событиями и на этой основе сделать правильный вывод, позволяющий сформулировать аудитору корректное заключение.

Достаточность или необходимое количество – это тот требуемый объем доказательств, на основе которого возможно сделать объективное резюме. Данный признак напрямую связан с качественной стороной собранных аудиторских доказательств, так как при их низком качестве, следует увеличивать количество. Верна и обратная формулировка: высокое качество способно в определенной степени компенсировать недостаточное количество доказательств.

Аудиторские доказательства аудитор должен получить путем выполнения процедур оценки рисков и дальнейших аудиторских процедур, которые состоят из:

– тестов средств контроля, выполняемых в соответствии с требованиями ФСАД или на основании профессионального суждения аудитора. Под тестами средств контроля подразумевается разновидность аудиторской процедуры, заключающаяся в проверке работоспособности и надежности конкретного средства контроля. Например, проверка аудитором соблюдения законодательно определенного порядка проведения инвентаризации в рамках аудируемого лица, включая реализацию самой процедуры соотнесения учетных остатков материальных ценностей с фактическими данными, а также документальное оформление этого процесса, и является одним из тестов средств контроля;

## Центр научного сотрудничества «Интерактив плюс»

– процедур проверки по существу, включающих детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета, и аналитические процедуры. Таким образом, можно сказать, что процедуры проверки по существу – это аудиторские процедуры по оценке достоверности статей финансовой отчетности, например, исследование правильности отражения фактов хозяйственной жизни в первичной учетной документации, а также соблюдения методологических особенностей их воспроизведения на бухгалтерских счетах.

Для получения доказательств аудитор может применить следующие аудиторские процедуры:

- запрос;
- инспектирование;
- наблюдение;
- подтверждение;
- пересчет;
- повторное проведение;
- аналитические процедуры;
- сочетания представленных выше процедур.

Краткое описание аудиторских процедур каждого типа, а также рекомендации по их практическому применению представлены в таблице 1.

Аудиторские процедуры по сбору аудиторских доказательств

Таблица 1

№ п/п	Аудиторские процедуры	Характеристика	Особенности применения в ходе проверки
			A B
1	Запрос	Обращение аудитора к осведомленным лицам (связанным и не связанным с финансовой деятельностью), являющимся или не являющимся работниками аудируемого лица, по интересующему вопросу и оценка их ответов на такое обращение	Аудитор может разослать письменные запросы: –дебиторам и кредиторам с целью подтверждения числящейся в бухгалтерском учете задолженности; –арендаторам, переработчикам сырья, покупателям (на товары отгруженные, на которые право собственности к ним не перешло) и прочим лицам с целью подтверждения находящегося у них имущества; –арендодателям, давальцам, поклажедателям с целью подтверждения факта нахождения у аудируемого лица имущества, не принадлежащего ему на праве собственности и т.д.
2	Инспектирование	Изучение аудитором созданных аудируемым лицом или полученных им извне учетных записей и документов на бумажном или электронном носителе, а также осуществление физического осмотра материальных активов	Примером инспектирования, проводимого в качестве теста средств контроля, является проверка учетных записей и документов на предмет их санкционирования. Например, аудитор может: –прoverить правильность записей в первичных учетных документах и регистрах бухгалтерского учета; –прoverить соответствие первичных учетных документов и регистров формам, установленным приказом руководителя организации; –прoverить фактическое наличие материальных ценностей; –прoverить реальность обязательств
3	Наблюдение	Изучение аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами	Примером наблюдения является изучение аудитором: подсчета материальных запасов, выполняемого персоналом аудируемого лица; выполнения персоналом аудируемого лица контрольных действий. Так, например, наблюдение за процессом проведения инвентаризации в ходе аудиторской проверки позволяет аудитору инспектировать имущество и финансовые обязательства, наблюдать за соблюдением установленного руководством аудируемого лица порядка проведения инвентаризации, а также получить доказательства надежности процедур руководства

4	Подтверждение	Получение аудитором доказательств непосредственно от третьей стороны в виде ответа в письменной форме на бумажном или электронном носителе	<p>Внешние подтверждения применяются, в частности, для получения аудиторских доказательств:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– при проверке предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета или их составляющих элементов. Например, получение акта сверки от контрагентов аудируемого лица позволяет подтвердить информацию о дебиторской или кредиторской задолженности;</li> <li>– в отношении условий договоров, включая изменения их, или хозяйственных операций аудируемого лица с третьими сторонами.</li> </ul> <p>Например, получение подтверждения от третьей стороны о формировании дополнительного соглашения к договору или об изменении его условий позволяет исключить факт фальсификации договорных обязательств у аудируемого лица;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– отсутствия особых условий, не отраженных в договоре, которые могли бы оказать влияние на признание выручки. Например, подтверждение от третьей стороны о том, что в договоре отсутствовали условия об особом переходе права собственности на продаваемые товары позволяет аудитору уяснить особенности признания выручки у аудируемого лица</li> </ul>
5	Пересчет	Проверка аудитором вручную или автоматически точности арифметических подсчетов в первичных учетных и иных документах, учетных записях	<p>Аудитор может принять участие:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– в проведении контрольных измерений (взвешивание, пересчет) с целью проверки надежности средств контроля и соответствия фактического наличия данным бухгалтерского учета;</li> <li>– в проведении контрольных расчетов создаваемых резервов, числящихся на счетах бухгалтерского учета и отраженных в первичных документах</li> </ul>
6	Повторное проведение	Самостоятельное выполнение аудитором процедуры или контрольного действия, которые изначально выполнялись в рамках СВК аудируемого лица	<p>Аудитор может инициировать повторное проведение инвентаризации недавно проинвентаризованных объектов, чтобы убедиться в отсутствии формального подхода к данной контрольной процедуре со стороны работников аудируемого лица</p>
7	Аналитические процедуры	Оценка аудитором финансовой информации аудируемого лица на основе анализа взаимосвязей между данными финансового и нефинансового характера; выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат другой информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными	<p>В процессе аудита аудитор может:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– проанализировать утвержденный порядок проведения инвентаризации на предмет его соответствия нормативным актам;</li> <li>– проанализировать полученные результаты текущей инвентаризации и сравнить их с результатами предыдущей инвентаризации;</li> <li>– дать оценку состояния и продолжительности хранения запасов, степени готовности незавершенного производства и капитального строительства, технического состояния основных средств и реальности финансовых обязательств и т.д.</li> </ul>

Очевиден тот факт, что собранные аудиторские доказательства разнятся по степени надежности. Например, полученные оригиналы документов будут всегда являться более надежными, чем их заверенные копии, а на письменное заявление работника вне всяких сомнений можно положиться в большей мере, чем на его устные комментарии. Общие правила оценки надежности аудиторских доказательств схематично можно представить на рисунке 1.

Аудиторские доказательства

Полученные из внутренних источников (подтверждения работников и руководства организации, внутренняя учетная и прочая документация и т.д.)	Полученные из независимого, внешнего источника (подтверждения третьих лиц, отчеты аналитиков, данные о конкурентах и т.д.)
Полученные из внутренних источников в случае <i>незэффективно функционирующей СВК</i>	Полученные из внутренних источников в случае <i>эффективно функционирующей СВК</i>
Полученные <i>косвенным путем или на основании логических заключений</i>	Полученные <i>непосредственно аудитором</i>
Полученные <i>в устной форме</i>	Полученные <i>в документальной форме на бумажном или электронном носителе</i>
Полученные <i>в виде копий документов</i>	Полученные <i>в виде подлинников (оригиналов) документов</i>

Min

*Степень надежности аудиторских доказательств*

Max

Рис. 1. Распределение аудиторских доказательств по степени надежности

*Список литературы*

1. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утверждены Постановлением Правительства РФ № 696 от 23.09.2002 г. // [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124340> (дата обращения 22.02.2014).
2. Федеральный стандарт аудиторской деятельности № 7/2011 "Аудиторские доказательства", утвержден Приказом Минфина РФ № 99н от 16.08.2011 г. // [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=120329> (дата обращения 22.02.2014).
3. Зотова Н.Н. Основы аудита / Н.Н. Зотова, О.А. Воробьева. – Курган: Изд-во Курганского гос. ун-та. – 2012. – 202 с.