

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;

– 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.

Таблица 1

Аудиторские процедуры по сбору аудиторских доказательств

№ п/п	Аудиторские процедуры	Характеристика	Особенности применения в ходе проверки
	А	Б	В
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: – проверить правильность записей в первичных учетных документах и регистрах бухгалтерского учета; – проверить соответствие первичных учетных документов и регистров формам, установленным приказом руководителя организации; – проверить фактическое наличие материальных ценностей; – проверить 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	Внешние подтверждения применяются, в частности, для получения аудиторских доказательств: —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 позволит подтвердить информацию о дебиторской или кредиторской задолженности; —в отношении условий договоров, включая изменения их, или хозяйственных операций аудируемого лица с третьими сторонами. Например, получение подтверждения от третьей стороны о формировании дополнительного соглашения к договору или об изменении его условий позволит исключить факт фальсификации договорных обязательств у аудируемого лица; —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 позволит аудитору уяснить особенности признания выручки у аудируемого лица
5	Пересчет	Проверка аудитором вручную или автоматически точности арифметических подсчетов в первичных учетных и иных документах, учетных записях	Аудитор может принять участие: —в проведении контрольных измерений (взвешивание, пересчет) с целью проверки надежности средств контроля и соответствия фактического наличия данным бухгалтерского учета; —в проведении контрольных расчетов создаваемых резервов, числящихся на счетах бухгалтерского учета и отраженных в первичных документах
6	Повторное проведение	Самостоятельное выполнение аудитором процедуры или контрольного действия, которые изначально выполнялись в рамках СВК аудируемого лица	Аудитор может инициировать повторное проведение инвентаризации недавно проинвентаризованных объектов, чтобы убедиться в отсутствии формального подхода к данной контрольной процедуре со стороны работников аудируемого лица
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	В процессе аудита аудитор может: —проанализировать утвержденный порядок проведения инвентаризации на предмет его соответствия нормативным актам; —проанализировать полученные результаты текущей инвентаризации и сравнить их с результатами предыдущей инвентаризации; —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.

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.

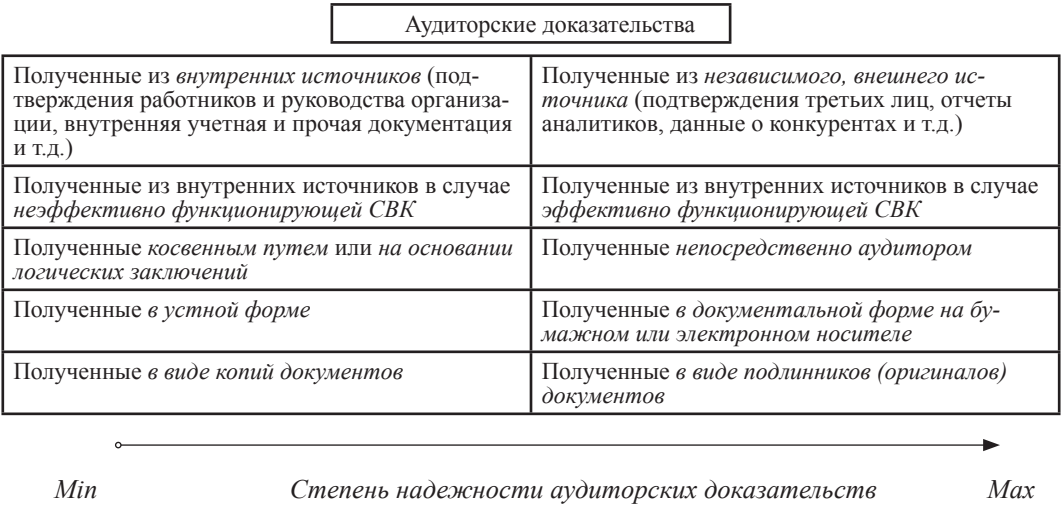


Рис. 1. Распределение аудиторских доказательств по степени надежности

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.