

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации  
ФГБОУ ВО «Бурятская государственная сельскохозяйственная  
академия  
им. В.Р Филиппова»

Кафедра бухгалтерского учета и аудита

## Курсовая

по дисциплине: Аудит

На тему: «Аудиторские доказательства»

Выполнила: студентка группы 5402

Бальжинова А.А.

Проверила: Бутуханова Д.Ц.

Улан-Удэ

2016г.

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ОСНОВНЫЕ АСПЕКТЫ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ .....	5
1.1 Сущность понятия аудиторские доказательства,.....	5
цели их использования .....	5
1.2 Анализ и обработка полученных результатов .....	6
ГЛАВА 2. ИСТОЧНИКИ И ПРОЦЕДУРА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ.....	12
2.1 Источники получения аудиторских доказательств .....	12
2.2 Основные методы получения аудиторских доказательств.....	13
2.3 Проверки и тесты и их роль в системе получения аудиторских доказательств .....	22
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	25
ПРИЛОЖЕНИЕ .....	28

## ВВЕДЕНИЕ

Переход экономики России к рыночному типу породил ускоренное развитие предпринимательства, возникновение новых организационно-правовых форм организаций и многообразных форм частной собственности, что коренным образом повлияло на механизм системы экономического контроля в РФ. Такие масштабные явления в экономике вызвали коренные изменения в структуре контрольно-ревизионных служб и видов контроля.

Экономический контроль, контроль за деятельностью экономических субъектов в России являются одним из важнейших элементов рыночной экономики. Появились и действуют новые государственные и негосударственные органы, обеспечивающие необходимой информацией всю систему и уровни управления. Одним из значимых, а также перспективных и эффективных видов контроля финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов является независимый контроль – аудит, который проводится аудиторами, аудиторскими организациями, осуществляющими свою деятельность на договорной основе за счет заказчика/клиента (проверяемого субъекта), иногда - за счет бюджетных средств.

Главная цель аудиторской проверки деятельности экономических субъектов предпринимательства заключается в подтверждении достоверности показателей их бухгалтерских (финансовых) отчетов. Современный аудит - это неотъемлемый элемент инфраструктуры рынка как особая организационная форма контроля. Он неплохо зарекомендовал себя в условиях развитой рыночной экономики.

Для того чтобы иметь основания для выводов по основным направлениям аудиторской проверки, аудитор должен собрать соответствующие доказательства.

Аудиторская организация или индивидуальный аудитор должны получить надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора. Доказательства получают в результате проведения комплекса текстов,

средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

Все это обуславливает актуальность данной работы. Основная цель данной работы – рассмотреть сущность аудиторских доказательств.

Для достижения данной цели нужно решить следующие задачи – рассмотреть теоретические основы аудита в России, нормативное регулирование аудита, процедуры получения аудиторских доказательств и основные источники их получения.

# ГЛАВА 1. ОСНОВНЫЕ АСПЕКТЫ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

## 1.1 Сущность понятия аудиторские доказательства, цели их использования

Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах. Иными словами, требуется подтвердить (доказать) достоверность отчетности, что придает доказательству в аудите едва ли не основную роль.

В работах таких известных в области аудита авторов, как В.В. Скобара, В.П. Суйц, В.И. Подольский, А.Д. Шеремет, используется официальное определение аудиторских доказательств, приведенное в правиле (стандарте) аудита №5 «Аудиторские доказательства» (в настоящий момент утратил силу). Под аудиторскими доказательствами понимается информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. С.М. Бычкова под доказательством понимает факт, который может служить подтверждением или опровержением другого факта, либо процесс получения сведений об определенном факте, которые позволяют с той или иной степенью достоверности сформировать мнение и составить аудиторское заключение. Именно это определение наиболее соответствует определению аудиторских доказательств. Достоверность или надлежащий характер – это качественная оценка аудиторских доказательств, которая характеризует уместность и надежность выводов, лежащих в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.[4,с.218]

Достаточность, т.е. количественная оценка аудиторских доказательств, зависящая от аудиторской оценки риска существенного искажения бухгалтерской отчетности (чем выше риск, тем больше требуется доказательств), а также от качества таких доказательств (чем выше их качество, тем меньше требуется доказательств). При этом необходимо учитывать, что большое количество аудиторских доказательств само по себе

не компенсирует их низкое качество. Своевременность получения аудиторских доказательств прямо влияет на мнение аудитора. В случае отсутствия части доказательств на момент вынесения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности может быть пересмотрен уровень аудиторского риска, а при поступлении аудиторских доказательств после предоставления аудиторского заключения существует вероятность пересмотра мнения о достоверности отчетности.

Проблема своевременности получения аудиторских доказательств, как правило, связана с получением ответов на запросы от контрагентов аудируемого экономического субъекта.

В ходе аудита необходимо получить аудиторские доказательства, подтверждающие или не подтверждающие следующие предпосылки составления бухгалтерской отчетности. Под предпосылками составления бухгалтерской отчетности в соответствии с ФСАД №7 понимаются утверждения руководства аудируемого лица в явной или неявной форме по поводу признания, оценки и раскрытия в бухгалтерской отчетности объектов бухгалтерского учета. Выделяют три группы предпосылок подготовки финансовой отчетности состав которых зависит от информации, подлежащей проверке аудитором.[13,с.301]

1. Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни;

2. Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода;

3. Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении представления и раскрытия информации.

## 1.2 Анализ и обработка полученных результатов

Аналитические процедуры — это анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого

лица, а также изучение связи этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией или причин возможных отклонений от нее. Их проводят в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 20 «Аналитические процедуры». Аудитор должен применять аналитические процедуры на стадии планирования и завершающей стадии аудита, а также может использовать их на других стадиях.

Аналитические процедуры включают в себя рассмотрение:

- финансовой и другой информации об аудируемом лице в сравнении с сопоставимой информацией за предыдущие периоды, ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица, информацией об организациях, осуществляющих аналогичную деятельность;

- взаимосвязей между элементами информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, исходя из опыта аудируемого лица, а также финансовой и другой информацией.[5,с.212]

К способам осуществления аналитических процедур относятся: простое сравнение, комплексный анализ с применением сложных статистических методов и др. Предметом профессионального суждения является выбор аудитором процедур, способов и уровня применения аналитических процедур.

Аналитические процедуры применяются: при планировании аудитором характера, временных рамок и объема аудиторских процедур; в качестве аудиторских процедур проверки по существу; общей обзорной проверки финансовой отчетности на завершающей стадии аудита.

При планировании аудита аудитору необходимо применять аналитические процедуры в целях понимания деятельности аудируемого лица и выявления областей возможного риска.

Применение аналитических процедур в качестве процедур проверки по существу для достижения поставленной цели основывается на

профессиональном суждении аудитора. В этом случае аудитору необходимо учитывать:

- цели выполнения аналитических процедур и степень, в которой он считает возможным полагаться на их результаты;
- особенности аудируемого лица и степень возможного разделения информации;
- наличие информации финансового и нефинансового характера;
- достоверность, уместность, сопоставимость, источник имеющейся информации;
- знания, полученные аудитором во время предыдущих аудитов, а также понимание им проблем аудируемого лица, которые служили причиной для замечаний и внесения корректировок в финансовую отчетность.

Аудитору следует применять аналитические процедуры ближе к завершению или непосредственно на завершающей стадии аудита при формулировании общего вывода о том, соответствует ли финансовая отчетность в целом мнению о деятельности аудируемого лица, которое сложилось у аудитора.

Процесс выполнения аналитических процедур состоит из следующих этапов:

- определение цели;
- выбор вида;
- выполнение;
- анализ результатов.

Прежде чем использовать результаты применения аналитических процедур в качестве аудиторских доказательств, необходимо оценить их надежность. Степень доверия аудитора к результатам аналитических процедур зависит:

- от существенности рассматриваемых счетов бухгалтерского учета и частей финансовой отчетности;

- других аудиторских процедур, направленных на достижение тех же целей;

- точности, с которой могут предполагаться результаты аналитических процедур;

- оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Аудитор будет уверен в надежности информации и результатах аналитических процедур в большей степени, если средства внутреннего контроля аудируемого лица за подготовкой информации, используемой при аналитических процедурах, можно считать действенными. Если вследствие применения аналитических процедур будут выявлены отклонения от ожидаемых закономерностей или взаимосвязи, противоречащие другой информации, либо отличающиеся от предполагаемых величин, то аудитор должен исследовать такие расхождения, получить по ним объяснения руководства аудируемого лица и соответствующие аудиторские доказательства. Изучение выявленных отклонений начинают с запросов, представленных руководству аудируемого лица. Полученные ответы на запрос оценивают на предмет достоверности. При необходимости применяют другие аудиторские процедуры.[17,с.178]

Уверенность, с которой аудитор полагается на аудиторские процедуры проверки по существу в целях снижения риска не обнаружения в отношении конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, может основываться на детальных тестах операций и остатков по счетам бухгалтерского учета, на аналитических процедурах или на их сочетании. Решение о том, какие аудиторские процедуры использовать для достижения цели, поставленной аудитором, основывается на профессиональном суждении об ожидаемой эффективности имеющихся в его распоряжении аудиторских процедур для снижения риска не обнаружения в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитору рекомендуется обратиться к компетентным работникам аудируемого лица с запросом о наличии и достоверности требуемой для применения аналитических процедур информации и о результатах таких процедур, если они были ранее самостоятельно проведены аудируемым лицом. Использование аналитических данных, подготовленных аудируемым лицом, может оказаться целесообразным при условии, что аудитор уверен в надлежащей подготовке этих данных.

Если аудитор намерен выполнить аналитические процедуры в качестве аудиторских процедур проверки по существу, ему необходимо учитывать:

а) цели выполнения аналитических процедур, и степень, в которой он считает возможным полагаться на их результаты;

б) особенности аудируемого лица и степень возможного разделения информации (например, аналитические процедуры могут дать лучшие результаты, если они применяются к финансовой информации по отдельным видам деятельности или к отдельным подразделениям, цехам, торговым помещениям аудируемого лица, чем к финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в целом);

в) наличие информации финансового (сметы, прогнозы) и нефинансового (количество произведенных или проданных единиц продукции) характера;

г) достоверность имеющейся информации (например, аудитору рекомендуется проверить, с достаточной ли тщательностью подготовлены работниками аудируемого лица сметные и прогнозные данные);

д) уместность имеющейся информации (например, аудитору целесообразно понять, были ли сметы составлены на основе ожидаемых результатов или же при их подготовке сотрудники аудируемого лица исходили из поставленных руководством аудируемого лица целей);

е) источник имеющейся информации (например, источники, не зависящие от аудируемого лица, обычно более надежны и дают более объективную информацию, чем внутренние источники);

ж) сопоставимость имеющейся информации (например, может оказаться необходимым дополнить и детализировать данные по отрасли в целом, чтобы их можно было сравнить с данными аудируемого лица, производящего либо продающего специализированную продукцию);

з) знания, полученные аудитором во время предыдущих аудитов, а также понимание аудитором типичных проблем аудируемого лица, которые служили причиной для замечаний и внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

## ГЛАВА 2. ИСТОЧНИКИ И ПРОЦЕДУРА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

### 2.1 Источники получения аудиторских доказательств

Источниками получения аудиторских доказательств являются:

- a) первичные документы экономического субъекта и третьих лиц;
- b) регистры бухгалтерского учета экономического субъекта;
- c) результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;
- d) устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц;
- e) сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц;
- f) результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта;
- g) бухгалтерская отчетность.

Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций.[4,с.280]

Аудиторский риск уменьшается за счет использования аудитором разных источников аудиторских доказательств. Как написано выше, если аудиторские доказательства, полученные из разных источников, противоречат друг другу, аудитор должен провести дополнительные процедуры.

Информация, полученная из вышеперечисленных источников, должна быть полезной для организации при выполнении задач аудиторской проверки. Также она должна подтверждать факты, вскрытые в ходе аудиторской проверки .

В ситуации, когда экономический субъект не представил в полном объеме все документы аудиторской организации, также не собрал

достаточные аудиторские доказательства, аудитор, в свою очередь, должен выразить свое мнение с оговоркой или же отказаться от его выражения.

## 2.2 Основные методы получения аудиторских доказательств

Аудиторская процедура или метод – определенный порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита.

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу.

Таблица 1. Аудиторские методы

Метод	Содержание
Инспектирование	Проверка записей, документов или материальных активов, в ходе которой аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки
Наблюдение	Отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита)
Запрос	Поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным, письменно адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства
Подтверждение	Ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов)
Пересчет	Проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов
Аналитические процедуры	Анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственной операций, выявление причин таких ошибок и искажений

Длительность выполнения указанных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся различными степенями надежности, включают в себя:

- документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);
- документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);
- документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).[17,с.275]

В ходе аудита аудитору необходимо убедиться в реальности проверяемого документа. С этой целью выбираются определенные записи в бухгалтерском учете и прослеживается отражение операций в учете вплоть до первичного документа, который должен реально подтвердить целесообразность выполнения бухгалтерской записи. Проверка первичных документов позволяет выявить случаи отражения в бухгалтерском учете документально не подтвержденных операций.

В обязательном порядке проверяются первичные бухгалтерские документы в части правильного их оформления, т.е. применения установленных форм бланков, правильного указания номеров счетов плательщиков или получателей денежных средств, дат операций и других реквизитов.

Наблюдение – процедура отслеживания аудитором процесса работы, выполняемой другими лицами, например наблюдение аудитора за пересчетом материальных ценностей, осуществляемым сотрудником аудируемого лица.

Для получения информации о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетов расчетов, счетов дебиторской и кредиторской задолженности аудиторская организация должна получить подтверждение в письменной форме от независимой (третьей) стороны.

Запрос – поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица.

Запрос по форме может быть официальным (письменным), который адресуется третьим лицам и неофициальным (устным), т.е. вопрос, адресованный работникам аудируемого лица.

Запросы на подтверждение рекомендуется готовить в виде документа от имени руководства экономического субъекта в адрес независимой (третьей) стороны. В них должно содержаться требование предоставить необходимую информацию непосредственно аудиторской организации.

При необходимости аудиторская организация может самостоятельно установить непосредственный контакт с независимой (третьей) стороной, которой был направлен запрос на подтверждение.

В случае, если аудиторская организация получила от независимой (третьей) стороны информацию, которая расходится с учетными данными экономического субъекта, она должна применить дополнительные аудиторские процедуры для выяснения причин расхождения.

В первую очередь документ изучается с формальной стороны, с тем чтобы установить составлен ли он по утвержденной форме, имеет подписи должностных лиц, заполнены ли все обязательные реквизиты., нет ли в нем подчисток, исправлений. Достоверность операций, зафиксированных в документах, проверяется изучением этих и взаимосвязанных с ними документов, опросом должностных лиц. Законность отраженных в документе операций устанавливается путем проверки их соответствия действующему законодательству. Наиболее достоверны с точки зрения уменьшения вероятности подделки официальные документы (например, уставные

документы, выписки банков). Менее достоверны обычные документы (например, счета-фактуры поставщиков, договоры с покупателями).

Пересчет – проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях, либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

Пересчет, как правило, осуществляется выборочно. При проведении аудиторской выборки аудиторские организации обязаны следовать требованиям, установленным Правилom (Стандартом) аудиторской деятельности «Аудиторская выборка».

Если экономический субъект ведет бухгалтерский учет с применением компьютерных средств, аудиторская организация может осуществлять проверку расчетов, применяя ЭВМ.

Инвентаризация – это прием, который позволяет получить точную информацию о наличии имущества экономического субъекта и получить ориентировочную информацию о состоянии и стоимости такого имущества. Инвентаризации подлежит имущество клиента и его финансовые обязательства.

В ходе аудиторской проверки аудиторы могут наблюдать за процессом проведения инвентаризации. Такое наблюдение может помочь аудиторской организации правильно оценить надежность системы бухгалтерского учета и действенность системы внутреннего контроля. Если аудиторская организация оценит надежность системы внутреннего контроля в целом или надежность отдельных средств контроля как высокую, то она вправе разумным образом снизить количество элементов учета, проверяемых в ходе аудиторской выборки.

До начала проведения инвентаризации экономическим субъектом аудиторская организация обязана:

а) выяснить, как часто проводилась инвентаризация имущества и финансовых обязательств;

б) проверить бухгалтерскую документацию по ранее проводившимся экономическим субъектом инвентаризациям;

в) ознакомиться с номенклатурой и объемами товарно-материальных ценностей;

г) выявить дорогостоящие товарно-материальные ценности;

д) проанализировать систему учета товарно-материальных ценностей и систему контроля экономического субъекта, выявить слабые и сильные стороны таких систем.[4,с.175]

В случае наблюдения за проведением инвентаризации экономическим субъектом аудиторской организации следует:

а) принять участие в проведении контрольных измерений (взвешивание, пересчет) с целью проверки надежности средств контроля;

б) изучить, имеются ли устаревшие, неиспользуемые или мало используемые товарно-материальные ценности;

в) проверить, хранятся ли отдельно запасы, принадлежащие третьим лицам, и учитываются ли они отдельно в складском учете и в бухгалтерии на забалансовых счетах;

г) изучить реальность дебиторской и кредиторской задолженности.

Для повышения точности получаемых данных аудиторской организации рекомендуется провести проверки в двух направлениях:

а) сверить учетные данные с фактическим наличием товарно-материальных ценностей;

б) сверить фактические запасы товарно-материальных ценностей с данными учетных записей.

Этот метод позволяет аудиторской организации осуществлять контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией.

Полученная информация считается достоверной только в том случае, если она получена непосредственно в момент исследования этих операций.

Устный опрос персонала может проводиться на всех этапах аудиторской проверки. Результаты устных опросов должны записываться в

виде протокола или краткого конспекта, в котором обязательно должны быть указаны фамилия того аудитора, который проводил опрос, а также фамилия, имя, отчество лица, которое было опрошено.

Для проведения типовых опросов аудиторская организация может готовить бланки с перечнями вопросов. В этих бланках могут отмечаться ответы опрошенных лиц.

Письменная информация по итогам устных опросов должна приобщаться аудиторской организацией к другим рабочим документам аудиторской проверки.

Проверка документальной информации может быть внутренней, внешней либо внутренней и внешней одновременно. Документы, подготовленные и обработанные внутри экономического субъекта, являются внутренними. Степень доверия аудиторской организации зависит от надежности средств внутреннего контроля за подготовкой и обработкой таких документов. Более убедительными, чем внутренние, являются внешние документы, подготовленные и отправленные экономическому субъекту третьими лицами.

Проверка документов заключается в том, что аудитор должен убедиться в реальности определенного документа. Для этого рекомендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операции в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения этой операции.

Под прослеживанием понимается процедура, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы, проверяет отражение данных первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные операции правильно или неправильно отражены в бухгалтерском учете.

Прослеживание позволяет изучить нетипичные статьи и события, отраженные в документах клиента.

При определении категории операций, в отношении которых следует применить процедуру прослеживания, аудитору рекомендуется изучить кредитовые обороты по аналитическим счетам, ведомостям, отчетам, синтетическим счетам, отраженным в Главной книге, обращая внимание на нетиповые корреспонденции счетов.

Под аналитическими процедурами подразумеваются анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого экономического субъекта с целью выявления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин таких ошибок и искажений.

Типичными видами аналитических процедур являются:

- а) сопоставление остатков по счетам за различные периоды;
- б) сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми) показателями;
- в) оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;
- г) сопоставление финансовых показателей деятельности экономического субъекта со средними показателями соответствующей отрасли экономики;
- д) сопоставление финансовой информации и нефинансовой (сведений о деятельности экономического субъекта, не отражаемой напрямую в системе его бухгалтерского учета).

Для более эффективного сбора аудиторских доказательств аудитор обязан грамотно спланировать, какие аналитические процедуры, в каком количестве и объеме необходимо выполнить для сбора нужных данных.

Для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) аудиторская

организация может составить баланс израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Баланс сырья, материалов и выхода продукции позволяет аудиторской организации выявить отклонения от нормативного расхода сырья, материалов и выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг) и тем самым убедиться в достоверности исчисления финансового результата.

Основная цель аудита также дополняется обусловленными договором с клиентом задачами выявления резервов лучшего использования финансовых ресурсов, анализом правильности исчисления налогов, разработкой мероприятий по улучшению финансового положения предприятия, оптимизации затрат и результатов деятельности, доходов и расходов.

Таким образом, в общем, цель аудита можно сформулировать как решение конкретной задачи, которая определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента.

Конкуренция на рынке аудиторских услуг увеличивается с каждым днем, поэтому руководители аудиторских фирм должны постоянно следить за стоимостью этих услуг, чтобы не потерять имеющийся круг клиентов и иметь возможность приобретать новых. Для этого необходимо контролировать затраты на проведение аудиторских проверок и постоянно стремиться оптимизировать их, максимально снижая неоправданные расходы. В этой связи ключевую роль играет уровень затрат труда на проведение проверки.

Оптимизация трудоемкости проведения аудиторской проверки очень важна, в этой связи большую роль играют аналитические процедуры, являющиеся одним из способов получения аудиторских доказательств. Проведение аналитических процедур дает аудитору значительный объем необходимой ему информации и при этом требует намного меньше затрат, нежели проведение детального тестирования.

Кроме того, как было изложено выше, одной из основных целей аудита является определение жизнеспособности, выявление резервов лучшего использования финансовых ресурсов, разработка мероприятий по улучшению финансового положения предприятия, исходя из этого возникает необходимость аудита с глубоким комплексным анализом финансового состояния хозяйствующего субъекта.

Помимо этого, являясь одной из важнейших заключительных аналитических процедур, анализ финансового состояния проверяемого предприятия имеет огромное значение для аудитора, поскольку позволяет на его основе делать важные выводы для целей аудиторской проверки.

Аналитические процедуры являются одним из способов получения аудиторских доказательств. Это один из самых сложных инструментов, используемых аудитором.

Аналитические процедуры представляют собой один из видов аудиторских процедур и состоят в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта. Их применение основано на существовании явной причинно-следственной связи между анализируемыми показателями.

Рассмотрим аналитические процедуры как часть аудиторских процедур. Согласно Перечню терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, аудиторские процедуры есть определенный порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита. Строго говоря, добавление "для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита" излишне. При определении объектов следует делать акцент на их сути и абстрагироваться по возможности от их назначения. Кроме того, некоторые аудиторские процедуры, в частности аналитические, нужны не только для получения необходимых аудиторских доказательств, но и для планирования аудита и т.д.

Среди аудиторских процедур выделяются аудиторские процедуры по существу (другие названия: независимые аудиторские процедуры, самостоятельные аудиторские процедуры). Они относятся непосредственно к проверке ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности в отличие, например, от контрольных аудиторских процедур, заключающихся в проверке работоспособности и надежности конкретных средств внутреннего контроля аудируемого экономического субъекта.

### 2.3 Проверки и тесты и их роль в системе получения аудиторских доказательств

Аудиторская организация или индивидуальный аудитор должны получить надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора. Доказательства получают в результате проведения комплекса текстов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

Тесты средств внутреннего контроля означают проверки, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и обеспечения эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки по существу — это тесты, которые проводятся с целью получения доказательств для обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности.

Эти процедуры проводятся в форме:

1. Детальных тестов, оценивающих правильность отражения операций и остатков средств на счетах бухгалтерского учета;
2. Аналитических процедур.

При получении аудиторских доказательств аудитор должен оценить их достаточность и надлежащий характер или уместность .

Понятие достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее достоверность. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, и зачастую собирает аудиторские доказательства из различных источников или из документов различного содержания с тем, чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

При формировании аудиторского мнения аудитор обычно не проверяет все хозяйственные операции аудируемого лица, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на счетах бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных операций или средств внутреннего контроля могут основываться на суждениях или процедурах, проведенных выборочным способом.

На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

- аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности, так и на уровне остатка средств на счетах бухгалтерского учета или однотипных хозяйственных операций;
- характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска применения средств внутреннего контроля;

- существенность проверяемой статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;
- результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение мошенничества или ошибок;
- источник и достоверность информации.

При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств с целью подтверждения оценки уровня риска применения средств внутреннего контроля .

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

- организация, т.е. устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;
- функционирование, т.е. эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Существует множество определений аудита — одни из них закреплены в официальных нормативных документах, как международных, так и национальных, другие определения даются специалистами в области аудита.

Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) - деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. К аудиторской деятельности не относятся проверки, осуществляемые в соответствии с требованиями и в порядке, отличными от требований и порядка, установленных стандартами аудиторской деятельности.

Аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей настоящего Федерального закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность (или ее часть), предусмотренная Федеральным законом от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" или изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, аналогичная по составу отчетность (или ее часть), предусмотренная другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, а также иная финансовая информация.

Под аудиторскими доказательствами понимается информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора.

В данной работе была достигнута ее основная цель – была рассмотрена сущность аудиторских доказательств.

Были решены следующие задачи – рассмотрены теоретические основы аудита в России, нормативное регулирование аудита, процедуры получения аудиторских доказательств и основные источники их получения.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) "Об аудиторской деятельности" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.08.2015)
2. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) "О бухгалтерском учете"
3. Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 7/2011) «Аудиторские доказательства»
4. Богданова Н.А., Рябова М.А. Основы аудита: учебное пособие. - Ульяновск: УлГТУ, 2011 г. - 229с.
5. Бычкова С. М. Аудит: Учебное пособие / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова - М.: Магистр, 2011. - 463 с.
6. Дмитриева И. М. Бухгалтерский учет и аудит: Учебное пособие для бакалавров - 3-е изд-е перераб. и доп. - М.: Изд-е Юрайт, 2015. -306с.
7. Ерофеева В. А. Аудит: учебное пособие / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Изд-во Юрайт, Высшее образование, 2011. - 638с.
8. Зонова А. В. Бухгалтерский учет и аудит: Учебник - М.: Рид Групп, 2011. - 480с.
9. Казакова Н. А. Аудит: Теория и практика: Учебник для бакалавров - М.: Изд-е Юрайт, 2015. - 385с.
10. Карагод В. С. Аудит. Теория и практика. Учебник / В. С. Карагод. – М.: Юрайт, 2014.
11. Кочинев Ю. Ю. Аудит / Особенности применения статистических и нестатистических выборочных процедур в ходе аудита, 2014 г. №5, с. 24-31.
12. Лебедева Е.М. Аудит. Учебник / Е.М. Лебедева. – М.: Академия, 2013. — 176 с.
13. Подольский В. И. Аудит: 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011 г. — 605с.
14. Рогуленко Т.М. Основы аудита. Учебник / Т.М. Рогуленко. – М.: Флинта, 2013.

15. Аудит: учебник и практикум для академического бакалавриата / А.А.Савин, И.А.Савин, А.А.Савин. – М.: Издательство Юрайт, 2015.
16. Аудит / Н. В. Парушина. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : ФОРУМ : Инфра-М, 2011.
17. Аудит: учебник для бакалавров / В. И. Подольский , А. А. Савин. - М. : Юрайт, 2013. - 578 с.
18. Федоренко И.В. Аудит. Учебник / И.В. Федоренко. – М.: Инфра-М, 2013. — 272 с.
19. Арабян К. К. Аудит / Регулирование аудиторской деятельности в РФ, 2011 г. №7, с. 8-11.
20. Арабян К. К., Давыдова И. В. Аудитор / Аудит, как независимая форма финансового контроля, 2013 г. №10, с. 15-17;
21. Система образования аудиторов: Современный этап, «Аудиторские доказательства», № 5/2011.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ  
(ФСАД 7/2011)

## АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

## I. Общие положения

1. Настоящий федеральный стандарт аудиторской деятельности определяет требования к порядку проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - бухгалтерская отчетность) в части обязанностей аудиторской организации, индивидуального аудитора (далее - аудитор) по выбору и выполнению аудиторских процедур получения информации, 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 (аудиторские доказательства). В отдельных случаях аудиторским доказательством может являться отсутствие информации, выражением чего может быть, например, отказ руководства аудируемого лица предоставить запрашиваемое аудитором разъяснение.

2. Аудитор должен выбрать и выполнить уместные в рамках конкретного задания аудиторские процедуры получения аудиторских доказательств, одновременно отвечающих следующим условиям:

а) надлежащий характер, т.е. качественная оценка аудиторских доказательств, которая характеризует уместность и надежность выводов, лежащих в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности;

б) достаточность, т.е. количественная оценка аудиторских доказательств, зависящая от аудиторской оценки риска существенного искажения бухгалтерской отчетности (чем выше риск, тем больше требуется доказательств), а также от качества таких доказательств (чем выше их

качество, тем меньше требуется доказательств). Большое количество аудиторских доказательств само по себе не компенсирует их низкое качество.

3. К аудиторским доказательствам относятся:

а) документы и информация бухгалтерского учета аудируемого лица;

б) информация, полученная из других источников. В частности: информация, полученная в ходе предыдущего аудита (при условии, что аудитор убедился в отсутствии изменений после окончания предыдущего аудита, которые могли бы повлиять на применимость этой информации для целей текущего аудита); информация по результатам выполнения процедур внутреннего контроля качества аудитора, регулирующих порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом; информация, подготовленная физическим или юридическим лицом, оказывающим услуги по проведению экспертной оценки, не связанные с бухгалтерским учетом или аудитом, привлекаемым аудируемым лицом в процессе подготовки бухгалтерской отчетности (далее - эксперт руководства аудируемого лица).

4. Аудитор должен получить аудиторские доказательства, подтверждающие или не подтверждающие следующие предпосылки составления бухгалтерской отчетности (утверждений руководства аудируемого лица в явной или неявной форме по поводу признания, оценки и раскрытия в бухгалтерской отчетности объектов бухгалтерского учета):

а) предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни:

возникновение - отраженные в учете хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

полнота - все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем;

точность - суммы и прочие данные, относящиеся к отраженным в учете хозяйственным операциям, событиям и иным фактам хозяйственной деятельности, отражены надлежащим образом;

отнесение к соответствующему периоду - хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в соответствующем отчетном периоде;

классификация - хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета;

б) предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода:

существование - отраженные в учете активы, обязательства и капитал фактически существуют;

права и обязательства - аудируемое лицо обладает правами или контролирует права на отраженные активы, а отраженные обязательства представляют собой именно обязательства аудируемого лица;

полнота - все активы, обязательства и капитал, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем;

оценка и распределение - активы, обязательства и капитал включены в бухгалтерскую отчетность в соответствующих суммах, любые результирующие оценки и корректировки по распределению стоимости отражены правильно;

в) предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении представления и раскрытия информации:

возникновение, права и обязательства - отраженные в бухгалтерской отчетности хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

полнота - все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат включению в бухгалтерскую отчетность, включены в нее;

классификация и понятность - финансовая информация представлена и описана правильно, а раскрываемые в ней хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в понятной форме;

точность и оценка - финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах.

Аудитор может изменять группировку приведенных в настоящем пункте предпосылок составления бухгалтерской отчетности. Например, предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни могут быть объединены с предпосылками составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода.

5. Аудиторские доказательства должны собираться аудитором, главным образом, в результате выполнения аудиторских процедур в ходе аудита.

6. Аудиторские доказательства подлежат рассмотрению аудитором в совокупности, а не по отдельности. При этом большая уверенность обеспечивается, как правило, при рассмотрении непротиворечивых аудиторских доказательств из разных источников или разных по характеру аудиторских доказательств. Например, подтверждающая информация, полученная из независимого по отношению к аудируемому лицу источника, может увеличить уверенность аудитора, обеспеченную аудиторскими доказательствами, полученными на основе информации, подготовленной самим аудируемым лицом (данных бухгалтерского учета, протоколов совещаний, заявлений руководства, др.).

## II. Аудиторские процедуры и информация, используемая в качестве аудиторских доказательств

7. 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 федеральных стандартов аудиторской деятельности или на основании профессионального суждения аудитора;

процедур проверки по существу, включающих детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.

8. Для получения аудиторских доказательств аудитор может применить следующие аудиторские процедуры: запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры, либо сочетания их.

9. При выполнении аудиторской процедуры запроса аудитор обращается к осведомленным лицам (связанным и не связанным с финансовой деятельностью), являющимся работниками аудируемого лица или не являющимся работниками аудируемого лица, по интересующему аудитора вопросу и оценивает их ответы на такое обращение.

10. При запросе аудитор должен принять во внимание следующее:

а) запрос часто дополняет другие аудиторские процедуры;

б) запросы могут быть официальными письменными и неофициальными устными;

в) ответы на запрос могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают уже полученные аудиторские доказательства. Вместе с тем, ответы на запрос могут предоставить информацию, которая существенно отличается от сведений, ранее полученных аудитором. В некоторых случаях ответы на запрос могут дать аудитору основание для изменения проводимых аудиторских процедур или проведения дополнительных процедур;

г) при направлении запросов относительно намерений и планов руководства аудируемого лица полученная в ответ информация может оказаться недостаточной. Для подтверждения намерения и планов руководства аудируемого лица аудиторю необходимо также четкое представление о выполнении в прошлом намерений и планов руководства аудируемого лица, об аргументах относительно выбора того или иного плана действий, о способности руководства аудируемого лица последовательно реализовывать сделанный выбор;

д) ответы на устный запрос при необходимости подлежат подтверждению письменными заявлениями руководства аудируемого лица или, если уместно, представителей собственника аудируемого лица;

е) предоставляя аудиторские доказательства, в том числе наличия искажения, сам по себе запрос, как правило, не дает достаточных надлежащих аудиторских доказательств отсутствия существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности или доказательств операционной эффективности средств контроля.

11. При выполнении аудиторской процедуры инспектирования аудитор изучает созданные аудируемым лицом или полученные аудируемым лицом извне учетные записи и документы на бумажном или электронном носителе информации, а также осуществляет физический осмотр материальных активов. Примером инспектирования, проводимого в качестве теста средств контроля, является проверка учетных записей и документов на предмет их санкционирования.

12. При инспектировании аудитор должен принять во внимание следующее:

а) отдельные документы могут представлять собой непосредственные аудиторские доказательства существования актива; однако в результате инспектирования таких документов не всегда могут быть получены аудиторские доказательства в отношении прав на этот актив или его стоимостной оценки (например, акции, облигации);

б) инспектирование исполненного договора может предоставить аудиторские доказательства в отношении применяемой аудируемым лицом учетной политики (например, в части признания выручки);

в) инспектирование материальных активов может предоставить надежные аудиторские доказательства в отношении их существования, но не обязательно в отношении прав собственности аудируемого лица на них, или обязательств этого лица, связанных с данными активами, или оценки таких активов;

г) инспектирование отдельных единиц активов осуществляется, как правило, в ходе наблюдения за проведением инвентаризации этих активов.

13. При выполнении аудиторской процедуры наблюдения аудитор изучает процесс или процедуру, выполняемые другими лицами. Примером наблюдения является изучение аудитором: подсчета материальных запасов, выполняемого персоналом аудируемого лица; выполнения персоналом аудируемого лица контрольных действий.

14. При наблюдении аудитор должен принять во внимание, что, обеспечивая аудиторские доказательства в отношении выполнения процесса или процедуры, данная аудиторская процедура ограничена во времени лишь тем моментом, в который она проводится, а также тем, что сам факт наблюдения может оказывать влияние на выполняемый процесс или процедуру.

15. При выполнении аудиторской процедуры подтверждения аудитор получает аудиторское доказательство непосредственно от третьей стороны в виде ответа в письменной форме на бумажном или электронном носителе. Внешние подтверждения применяются, в частности, для получения аудиторских доказательств:

а) при проверке предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета или их составляющих элементов;

б) в отношении условий договоров, включая изменения их, или хозяйственных операций аудируемого лица с третьими сторонами;

в) отсутствия особых условий, не отраженных в договоре, которые могли бы оказать влияние на признание выручки.

16. При выполнении аудиторской процедуры пересчета аудитор проверяет точность арифметических подсчетов в первичных учетных и иных документах, учетных записях. Пересчет может выполняться вручную или автоматически.

17. При выполнении аудиторской процедуры повторного проведения аудитор самостоятельно выполняет процедуру или контрольное действие, которые изначально выполнялись в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица.

18. При выполнении аналитических процедур аудитор оценивает финансовую информацию на основе анализа взаимосвязей между данными финансового и нефинансового характера. Аналитические процедуры предполагают также исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат другой информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными.

19. При выборе и выполнении аудиторских процедур аудитор должен убедиться в уместности и надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.

20. Аудитор должен принять во внимание, что:

а) уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, логически связана с целью аудиторской процедуры и влияет на нее, а в соответствующих случаях такая связь существует и с предпосылкой составления бухгалтерской отчетности. На уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, может влиять направление тестирования. Например, в случаях, когда целью аудиторской процедуры является выявление завышения кредиторской задолженности в части предпосылок существования или оценки, уместной

аудиторской процедурой является тестирование остатка по счету кредиторской задолженности. В случае, когда целью аудиторской процедуры является выявление занижения кредиторской задолженности в части предпосылок существования или оценки, уместной аудиторской процедурой является тестирование последующих платежей, неоплаченных счетов, актов поставщиков (подрядчиков), неурегулированных сумм по расчетам за поставки;

б) одна и та же совокупность аудиторских процедур может обеспечить получение аудиторских доказательств, уместных в отношении одних предпосылок составления бухгалтерской отчетности, но неуместных в отношении других предпосылок. Например, проверка учетных записей и документов, относящихся к собираемости дебиторской задолженности после завершения отчетного периода, может предоставить аудиторские доказательства в отношении существования и оценки дебиторской задолженности, но не обязательно - в отношении предпосылки отнесения к соответствующему периоду. Аналогично, получение аудиторских доказательств в отношении одной предпосылки составления бухгалтерской отчетности (например, существования запасов) не заменяет получения аудиторских доказательств в отношении другой предпосылки (например, оценки этих же запасов). В то же время аудиторские доказательства, полученные из разных источников, или разные по характеру доказательства могут быть уместными в отношении одной и той же предпосылки составления бухгалтерской отчетности;

в) разработка тестов средств контроля с целью получения уместных аудиторских доказательств включает определение параметров работы средств контроля (характеристик или атрибутов), которые могли бы характеризовать их работу, а также параметров отклонения средств контроля, которые бы указывали на функционирование средств контроля, отличающееся от ожидаемого. Наличие или отсутствие таких параметров могут проверяться аудитором впоследствии;

г) разработка процедур проверки по существу включает определение параметров, уместных для цели аудиторской процедуры, которые могли бы указать на искажение проверяемой предпосылки составления бухгалтерской отчетности.

21. Надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, зависит от: источника, из которого получена информация; характера информации; обстоятельств, при которых получена информация, включая средства контроля ее подготовки и хранения. Например, аудиторское доказательство, полученное из независимого внешнего источника, может оказаться ненадежным, если этот источник является недостаточно осведомленным или объективным.

22. При оценке надежности аудиторских доказательств аудитор должен исходить, как правило, из следующего:

а) более надежными являются аудиторские доказательства, полученные из независимого, внешнего по отношению к аудируемому лицу, источника (подтверждения третьих сторон, отчеты аналитиков, сопоставимые данные о конкурентах, др.);

б) более надежными являются аудиторские доказательства, полученные из внутреннего источника в случае, когда соответствующие средства контроля аудируемого лица, в том числе за подготовкой и хранением информации, функционируют эффективно;

в) аудиторские доказательства, полученные непосредственно аудитором (например, при наблюдении за применением средства контроля), являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, полученными косвенным путем или на основании логических заключений (например, на основании запроса о порядке применения средства контроля);

г) аудиторские доказательства, полученные в документальной форме на бумажном носителе или в электронном виде, являются более надежными, чем полученные в устной форме;

д) аудиторские доказательства, представленные подлинниками (оригиналами) документов, являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, представленными копиями документов, надежность которых может зависеть от средств контроля за их подготовкой и хранением.

23. В случае, когда информация, используемая в качестве аудиторского доказательства, подготовлена с участием эксперта руководства аудируемого лица, аудитор должен, насколько это необходимо для целей аудита:

а) оценить компетентность, навыки и объективность эксперта руководства аудируемого лица;

б) понять, в чем заключалась работа эксперта руководства аудируемого лица;

в) убедиться, что работа эксперта руководства аудируемого лица носила надлежащий характер, чтобы быть использованной в качестве аудиторского доказательства в отношении соответствующей предпосылки бухгалтерской отчетности.

Примеры вопросов, которые может рассмотреть аудитор при изучении работы эксперта руководства аудируемого лица, приведены в приложении к настоящему стандарту.

24. В случае, если при выполнении аудиторских процедур используется информация, подготовленная аудируемым лицом, аудитор должен оценить, является ли эта информация надежной, т.е. точной, полной и достаточно подробной для целей аудита. Например, в случае, когда аудитор при проверке выручки решает использовать данные аудируемого лица о стандартных ценах и учтенном объеме продаж, он должен предварительно убедиться, насколько точны стандартные цены, и насколько полны и точны учетные объемы продаж. В случае, когда аудитор решает тестировать совокупность (например, платежей) в отношении определенной характеристики (например, санкционирования), он должен убедиться в полноте совокупности, из которой отбираются элементы для тестирования. В

случае, когда при проведении аналитических процедур в отношении финансового результата деятельности аудируемого лица аудитор решает использовать информацию, подготавливаемую этим аудируемым лицом для целей внутреннего мониторинга (например, отчеты внутреннего аудитора), он должен убедиться, что данная информация является точной и подробной для целей аудита.

25. Аудиторские доказательства полноты и точности информации, подготовленной аудируемым лицом и используемой при выполнении аудиторских процедур, могут быть получены аудитором:

а) одновременно с проведением текущих аудиторских процедур, объектом которых является данная информация, при условии, что получение аудиторских доказательств такого рода является частью самих аудиторских процедур;

б) посредством тестирования средств контроля подготовки и обработки данной информации;

в) в результате проведения дополнительных аудиторских процедур.

26. В случаях, когда аудиторское доказательство, полученное из одного источника, не соответствует аудиторскому доказательству, полученному из другого источника, или аудитор сомневается в надежности информации, которую собирается использовать в качестве аудиторского доказательства, аудитор должен определить, как следует изменить аудиторские процедуры или дополнить их для того, чтобы снять несоответствие или сомнения. Кроме того, аудитор должен рассмотреть влияние данной ситуации на другие аспекты аудита.

27. При выборе и выполнении аудиторских процедур аудитор должен принять во внимание следующие обстоятельства:

а) некоторые данные бухгалтерского учета или иная информация аудируемого лица могут быть доступны только в электронном виде или только в определенное время (например, если организация занимается

электронной торговлей, то первичные документы (заказы на поставку товаров, счета) оформляются в виде электронных сообщений);

б) отдельные виды информации в электронной форме могут быть недоступны по истечении определенного времени (например, в случае, когда электронные файлы изменяются, а их резервные копии не сохраняются). В этом случае аудитор должен достигать договоренности с аудируемым лицом о хранении последней информации, необходимой для проведения аудиторских процедур, или выполнять аудиторские процедуры в то время, когда соответствующая информация доступна.

### III. Отбор элементов для тестирования с целью получения аудиторских доказательств

28. В ходе разработки тестов средств контроля и детальных тестов аудитор должен установить методы отбора элементов для тестирования, которое являлось бы эффективным для целей аудита. Тест можно считать эффективным для целей аудита, если по результатам его выполнения получены надлежащие аудиторские доказательства, которые с учетом уже полученных или планируемых к получению аудиторских доказательств можно считать достаточными для целей аудита. При отборе элементов для тестирования аудитор в соответствии с пунктами 18 - 21 настоящего стандарта должен убедиться в уместности и надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.

29. Аудитор может использовать для отбора элементов для тестирования следующие методы:

- а) отбор всех элементов (сплошная проверка);
- б) отбор специфических (определенных) элементов;
- в) построение аудиторской выборки.

30. Выбор одного метода или сочетания нескольких методов отбора элементов для тестирования зависит от: конкретных обстоятельств (рисков

существенного искажения в отношении предпосылки составления проверяемой бухгалтерской отчетности, др.); практической реализуемости метода; эффективности метода.

31. Сплошная проверка проводится в отношении группы однотипных хозяйственных операций или оборотов по счету бухгалтерского учета (или страты внутри совокупности). Сплошная проверка, как правило, применяется при выполнении детальных тестов, когда:

а) совокупность состоит из небольшого числа элементов с большой стоимостью;

б) имеет место существенный риск, а другие методы отбора элементов для тестирования не обеспечивают получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств;

в) имеет место повторяющийся характер вычислений либо иных автоматически выполняемых информационной системой процессов, что делает сплошную проверку эффективной с точки зрения затрат.

Сплошная проверка, как правило, не применяется при тестировании средств контроля.

32. При принятии решения об отборе из совокупности специфических (определенных) элементов аудитор должен исходить из знания деятельности аудируемого лица, оцененных рисков существенного искажения, характеристики тестируемой совокупности. Отбор специфических (определенных) элементов на основании профессионального суждения аудитора влечет риск, не связанный с использованием выборочного метода.

33. Отбираемыми специфическими (определенными) элементами могут быть:

а) элементы с высокой стоимостью или так называемые ключевые элементы выборки (например, элементы, которые являются подозрительными, необычными, в особой мере подверженными риску или которые ранее были связаны с ошибками);

б) элементы, превышающие определенную стоимостную величину, что позволит подвергнуть проверке большую часть общей суммы оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных хозяйственных операций;

в) элементы для получения определенной информации (например, информации об особенностях деятельности аудируемого лица, характере хозяйственных операций).

34. При использовании метода отбора специфических (определенных) элементов аудитор должен иметь в виду, что отбор специфических (определенных) элементов в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных хозяйственных операций не является аудиторской выборкой. Выводы по результатам процедур, применяемых к отобранному таким методом элементам, не могут быть распространены на всю совокупность; соответственно, проверка специфических (определенных) элементов не предоставляет аудиторских доказательств в отношении оставшейся части совокупности.

35. Построение аудиторской выборки осуществляется для того, чтобы получить выводы в отношении всей совокупности на основании тестирования отобранных элементов этой совокупности.

Приложение  
к федеральному стандарту  
аудиторской деятельности  
(ФСАД 7/2011) "Аудиторские  
доказательства", утвержденному  
Приказом Министерства финансов  
Российской Федерации  
от 16.08.2011 N 99н

**ПРИМЕРЫ ВОПРОСОВ, КОТОРЫЕ МОЖЕТ РАССМОТРЕТЬ АУДИТОР  
ПРИ ИЗУЧЕНИИ  
РАБОТЫ ЭКСПЕРТА РУКОВОДСТВА АУДИРУЕМОГО ЛИЦА**

1. На характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, связанных с выполнением требований пункта 23 федерального стандарта аудиторской деятельности "Аудиторские доказательства", могут влиять следующие обстоятельства:

а) характер и сложность вопроса, по которому привлечен эксперт руководства аудируемого лица;

б) риски существенного искажения, связанные с вопросом;

в) доступность альтернативных источников аудиторских доказательств;

г) характер, объем и цели работы эксперта руководства аудируемого лица;

д) был ли принят эксперт руководства аудируемого лица на постоянную работу или он был привлечен на временной основе для выполнения конкретной работы;

е) степень, в которой руководство аудируемого лица может контролировать или влиять на работу эксперта руководства аудируемого лица;

ж) существуют ли технические стандарты или профессиональные и отраслевые требования, регулирующие деятельность эксперта руководства аудируемого лица;

з) характер и объем средств контроля аудируемого лица в отношении работы эксперта руководства аудируемого лица;

и) знание и опыт аудитора в области, в которой действует эксперт руководства аудируемого лица;

к) предыдущий опыт работы аудитора с данным экспертом руководства аудируемого лица.

2. Компетентность эксперта руководства аудируемого лица определяется характером и уровнем выполняемой экспертизы. Навыки определяются способностью эксперта руководства аудируемого лица проявлять компетентность в сложившихся обстоятельствах. Фактором, определяющим навыки, может быть доступность времени и ресурсов. Объективность определяется возможными последствиями влияния, которое могут оказывать на профессиональное или деловое суждение эксперта руководства аудируемого лица предвзятость, конфликт интересов или воздействие со стороны третьих лиц. Компетентность, навыки и объективность эксперта руководства аудируемого лица, а также любые средства контроля аудируемого лица в отношении его работы являются важными составляющими надежности любой информации, предоставляемой им.

3. Информация в отношении компетентности, навыков и объективности эксперта руководства аудируемого лица может основываться на:

а) предыдущем опыте работы аудитора с данным экспертом руководства аудируемого лица;

б) обсуждениях, проводимых с экспертом руководства аудируемого лица;

в) обсуждениях, проводимых с другими лицами, знакомыми с работой эксперта руководства аудируемого лица;

г) информации о квалификации эксперта руководства аудируемого лица, его членстве в саморегулируемой или иной профессиональной организации, о наличии лицензий на осуществление деятельности, либо других форм внешнего признания;

д) опубликованных данным экспертом руководства аудируемого лица статьях, книгах и других публикациях;

е) информации, полученной от привлеченного аудитором эксперта, если это уместно, который помогает аудитору получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении информации, подготовленной экспертом руководства аудируемого лица.

4. Вопросы, связанные с оценкой компетентности, навыков и объективности эксперта руководства аудируемого лица, включают рассмотрение того, регулируется ли работа эксперта руководства аудируемого лица соответствующими стандартами, или профессиональными или отраслевыми требованиями, например, этическими стандартами и требованиями к членству в саморегулируемой или иной профессиональной организации, стандартами аккредитации лицензирующего органа или требованиями нормативных правовых актов.

5. Аудитору также уместно рассмотреть:

а) соответствие компетентности эксперта руководства аудируемого лица тематике, в контексте которой он привлекается, в рамках его специализации;

б) уровень компетентности эксперта руководства аудируемого лица в области требований ведения бухгалтерского учета и подготовки и представления бухгалтерской отчетности;

в) наличие или отсутствие необходимости пересмотра изначально данной оценки компетентности, навыков и объективности эксперта руководства аудируемого лица в случае, если произошли неожиданные

события, имели место изменения условий или были получены соответствующие аудиторские доказательства по результатам выполнения аудиторских процедур.

6. Широкий спектр обстоятельств может создать угрозу объективности эксперта руководства аудируемого лица (например, угроза личной заинтересованности, угроза заступничества, угроза близкого знакомства, угроза самоконтроля, угроза давления). Меры предосторожности могут снизить эти угрозы и могут быть предусмотрены как внешней средой, например, профессиональными требованиями или нормативными правовыми актами, так и внутренней контрольной средой, в которой работает эксперт руководства аудируемого лица, например, принципами и процедурами системы внутреннего контроля качества.

Несмотря на то, что меры предосторожности не могут устранить все угрозы объективности эксперта руководства аудируемого лица, тем не менее, угрозы давления на эксперта руководства аудируемого лица могут быть менее значимы в случае, когда эксперт руководства аудируемого лица привлекается аудируемым лицом на временной договорной основе, чем когда он принимается аудируемым лицом в качестве штатного работника, но тогда повышается значимость таких мер предосторожности, как принципы и процедуры системы внутреннего контроля качества аудируемого лица. Это обусловлено тем, что угроза объективности работника аудируемого лица всегда присутствует, и маловероятно, что эксперт руководства аудируемого лица, ставший работником аудируемого лица, будет объективнее любого другого работника.

7. При оценке объективности привлеченного аудируемым лицом на временной основе эксперта руководства аудируемого лица может быть уместным проведение обсуждения с руководством аудируемого лица и этим экспертом темы возможной заинтересованности или взаимоотношений, которые могут создавать угрозы объективности эксперта руководства аудируемого лица, и любых применимых мер предосторожности, включая

любые профессиональные требования, применимые в отношении данного эксперта; а также оценить, являются ли данные меры адекватными. Заинтересованность и взаимоотношения, создающие угрозы, могут включать: финансовую заинтересованность; деловые и личные взаимоотношения; оказание иных услуг.

8. Для понимания работы эксперта руководства аудируемого лица аудитор необходимо разбираться в сопряженных с экспертизой вопросах. В зависимости от того, насколько аудитор компетентен в этих вопросах, может быть решен вопрос, будет ли аудитор сам оценивать работу эксперта руководства аудируемого лица или ему необходимо для этой цели привлечь другого эксперта.

Понимание аудитором работы эксперта руководства аудируемого лица распространяется на следующие вопросы:

а) есть ли какие-либо аспекты в области работы эксперта руководства аудируемого лица, которые имеют отношение к аудиту;

б) регулируется ли работа эксперта руководства аудируемого лица профессиональными или иными стандартами, нормативными правовыми актами;

в) какие допущения и методы использованы экспертом руководства аудируемого лица и являются ли они общепризнанно применимыми при проведении экспертизы, надлежащими для целей подготовки бухгалтерской отчетности;

г) характер внутренней и внешней информации, использованной экспертом аудитора.

9. Обычно при привлечении аудируемым лицом к работе эксперта в письменной форме составляется договор между аудируемым лицом и экспертом руководства аудируемого лица. Ознакомление аудитора с таким договором в процессе ознакомления с работой эксперта руководства аудируемого лица может помочь аудитору в оценке в целях аудита надлежащего характера следующих аспектов:

а) характера, объема и цели работы эксперта руководства аудируемого лица;

б) обязанностей и ответственности руководства и эксперта руководства аудируемого лица;

в) характера и объема информации, которой будут обмениваться руководство аудируемого лица и эксперт руководства аудируемого лица, включая форму отчетности, предоставляемую экспертом руководства аудируемого лица.

10. Аудитор может руководствоваться следующими соображениями при рассмотрении вопроса о том, носит ли работа эксперта руководства аудируемого лица надлежащий характер, чтобы служить аудиторским доказательством в отношении соответствующей предпосылки составления бухгалтерской отчетности:

а) уместность и разумный характер данных, полученных экспертом руководства аудируемого лица, или его выводов, их согласованность с другими аудиторскими доказательствами и их надлежащее отражение в бухгалтерской отчетности;

б) уместность и разумный характер применяемых экспертом руководства аудируемого лица допущений и методов;

в) уместность, полнота и точность исходных данных в случае, когда экспертом руководства аудируемого лица в работе они используются в значительном объеме.