

ОСОБЕННОСТИ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ АУДИТА

Е. И. Ефремова

Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова,
Москва, Россия

Сложность системы законодательных и нормативных актов, регулирующих деятельность аудиторских организаций, обуславливает острую потребность в консультациях и методической помощи по организации учета и отчетности, аудиторских проверок. В ходе проведения аудиторской проверки аудитор собирает доказательства, которые в дальнейшем будут ему основой в процессе написания своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторские доказательства нужны для того, чтобы мнение аудитора было не голословным, а более объективным. В статье исследовано содержание понятия «аудиторские доказательства», систематизирован обобщенный список документов, который можно отнести к аудиторским доказательствам, выделены параметры, определяющие особенности получения аудиторских доказательств на основе международных стандартов аудита. Автор анализирует возможность применения российскими практикующими аудиторами международных стандартов в своей деятельности, что будет способствовать их дальнейшей интеграции в международное аудиторское сообщество.

Ключевые слова: аудит, аудиторские доказательства, международные стандарты аудита, особенности аудиторских доказательств.

SPECIFIC FEATURES OF GETTING AUDITOR'S PROOFS IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL AUDIT STANDARDS

Elena I. Efremova

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

During the auditor's check-up the auditor collects materials, which later will form a basis for writing his/her report on reliability of finance accounting. Auditor's proofs are necessary so that the auditor's opinion is not groundless and more objective. At every step of his/her work the auditor collects proofs and then leaning against them he/she will be able to present his/her opinion about reliability of accounting. The author studies the idea of the notion 'auditor's proofs', systematizes the list of documents that can be included into auditor's proofs, identifies parameters describing specific features of getting auditor's proofs on the basis of international standards of audit. The article provides the analysis of potential use of international standards by Russian auditors, which could promote their integration into international auditors' community.

Keywords: audit, auditor's proofs, international standards of audit, specific features of auditor's proofs.

Главной целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой отчетности и соответствии финансово-хозяйственной деятельности аудируемых лиц действующему законодательству. Внешний аудитор собирает дос-

таточные надлежащие аудиторские доказательства, прибегая к разработке и выполнению ряда аудиторских процедур.

Л. А. Юдинцева в своей статье «Аудиторские доказательства как объективная основа мнения аудитора» исследовала со-

держание понятия «аудиторские доказательства» разных авторов, дала свое определение, а также сделала вывод о том, что «общая оценка аудиторских доказательств как объективной основы мнения аудитора является прерогативой его профессионального суждения» [7]. Учитывая это, по мнению Л. А. Юдинцевой, под аудиторскими доказательствами нужно понимать совокупность информации, имеющей определенные качественные характеристики, добытые путем оценки и анализа системы бухгалтерского учета проверяемого субъекта, с тем чтобы аудитор смог выразить обоснованное мнение о достоверности отчетности.

Также автор отмечает, что для обоснованного выражения мнения аудитору необходимо осуществлять аудит, рассматривая бухгалтерский учет как информационную систему. Л. А. Юдинцева в эту систему помимо бухгалтерских данных включает также правовую, статистическую, аналитическую, оценочную и другую информацию, отвечающую определенным качественным характеристикам. В результате аудитор получает информацию, подтверждающую или опровергающую предпосылки составления бухгалтерской отчетности, и на основании этих данных формирует аудиторское мнение о ее достоверности, т. е. эта информация выступает основой для выводов аудитора (она является аудиторскими доказательствами).

В соответствии с Международным стандартом аудита (МСА) 500 «Аудиторские доказательства» при разработке и проведении аудиторских процедур аудитор должен учитывать уместность и надежность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств.

Если информация, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств, подготовлена с привлечением эксперта руководства, аудитор должен с учетом необходимости и значительности работы этого эксперта выполнить следующие действия:

- оценить компетентность, способности и объективность этого эксперта;

- оценить, является ли работа эксперта надлежащей в качестве аудиторского доказательства соответствующей предпосылки.

При использовании информации, подготовленной организацией, аудитор должен удостовериться, что она является достаточно надежной для целей аудита, и в случае необходимости:

- собрать аудиторские доказательства о точности и полноте информации;

- оценить, является ли эта информация достаточно точной и подробной для целей аудита.

Ю. Ю. Кочинев под аудиторскими доказательствами понимает итоги анализа информации, полученной в ходе аудиторской проверки из различного рода источников (из бухгалтерских записей аудируемой организации, от его сотрудников и третьих лиц), на базе которой аудитор формирует аудиторское заключение о достоверности отчетных данных [3].

Таким образом, можно сделать следующие выводы:

- 1) для выражения аудитором мнения о достоверности отчетности по результатам проверки нужны обоснования; аудиторские доказательства как раз и являются средством такого обоснования;

- 2) аудиторские доказательства – это своего рода факты, которые или подтверждают истину мнения аудитора, или являются доказательством ложности его суждения;

- 3) аудиторские доказательства – это различного рода информация о деятельности аудируемой компании, собранная аудитором в ходе проверки.

Аудиторские доказательства обеспечивают верность конкретного утверждения аудитора, давая убедительные аргументы в поддержку определенного факта.

Попробуем составить обобщенный список документов, которые можно отнести к аудиторским доказательствам: это разного вида первичные документы, распорядительные документы, карточки счетов, оборотно-сальдовые ведомости, книги продаж

и покупок, баланс, отчет о финансовом результате и прочие бухгалтерские регистры; объяснительные, служебные записки, акты и прочие письменные разъяснения фактов хозяйственной деятельности компании, полученные от сотрудников организации аудитором; прочая информация, полученная аудитором из других источников, например, от поставщиков, покупателей, т. е. от третьих лиц.

Также следует отметить, что все аудиторские доказательства, собранные перед проведением аудиторской проверки (в процессе знакомства с аудируемой компанией) и в процессе нее, требуются отразить в рабочих документах аудитора.

Ценность любых доказательств увеличивается, если они получены в письменном, а не в устном виде. Также большего доверия заслуживают сведения, полученные от независимых источников с предоставлением подлинников документов, а не их копий.

Процесс сбора аудиторских доказательств должен отвечать таким критериям, как актуальность, достоверность и обоснованность.

Аудиторские доказательства можно представить в следующих формах:

- вещественные доказательства (наблюдения аудитора, фото, видео и пр.);
- документальные доказательства (документальные файлы);
- свидетельские показания (опросы, отчеты экспертов и др.);
- аналитические доказательства (статистический анализ, анализ затрат и выгод и др.).

Не удивительно, что доказательства, которые аудитор собрал сам через наблюдение, анализ, арифметические проверки, являются наиболее надежными.

В процессе аудиторской проверки сведения можно получить разными способами. Для этого аудитор использует такие средства, как запрос, инвентаризация, наблюдение, опрос, инспектирование, анализ и др. Чаще всего аудитор ничего не знает о компании, поэтому первый день он

обычно узнает о ней самое основное – какой деятельностью она занимается. И уже далее в процессе своей работы осведомленность об аудируемом субъекте радикально изменяется. Все это происходит в процессе сбора аудиторских доказательств.

Г. Я. Остаев в своей статье «Особенности сбора аудиторских доказательств» выделяет следующие источники получения аудиторских доказательств:

- внутренние доказательства, получаемые через информацию, предоставляемую напрямую проверяемым субъектом;
- внешние доказательства, получаемые от третьих сторон, обычно по запросу аудиторской компании;
- смешанные доказательства, формирующиеся на базе информации, получаемой от проверяемой компании и подтвержденной третьей стороной [4].

Такую же классификацию аудиторских доказательств предлагают в своих работах В. И. Подольский и А. А. Савин¹, М. И. Терентьева², М. А. Меньшикова³ и др.

Другой подход в разделении доказательств, который основан на приближенности доказательств к реальному факту, предлагает Р. П. Бульга⁴. Он выделяет:

- естественное доказательство (доказательство, полученное из реального события, реального факта самим аудитором; например, факт проведенной и зафиксированной инвентаризации кассы);
- искусственное доказательство (события и факты хозяйственной деятельности, которые были совершены до начала аудиторской проверки, подтвержденные соответствующими документами; например, факт наличия материалов подтверждают

¹ См.: Подольский В. И., Савин А. А. Аудит : учебник. – М. : Юрайт, 2011.

² См.: Терентьева М. И. Аудит : учебное пособие. – Ростов н/Д. : Феникс, 2010.

³ См.: Меньшикова М. А. Современный аудит : учебное пособие. – М. : МГУЛ, 2009.

⁴ См.: Основы бизнес-анализа : учебное пособие / В. И. Бариленко, В. В. Бердников, Р. П. Бульга и др.; под ред. В. И. Бариленко. – М. : КноРус, 2014.

договоры поставок, накладные, форма М-4 и т. д.);

– рациональные доказательства (пояснения; например, главный бухгалтер на основании федеральных законов, приказов налоговых органов может объяснить основания и порядок начисления налога).

В соответствии с международными стандартами определены требования к аудиторским доказательствам, а также к получению доказательств в конкретных случаях и подтверждающей информации из внешних источников. Но в любом случае законодательство предъявляет четкие требования к отбору элементов тестирования с целью получения аудиторских доказательств.

При разработке тестов средств контроля и детальных тестов аудитор должен определить такие способы отбора объектов тестирования, которые будут эффективными для достижения цели аудиторской процедуры.

Несоответствие в аудиторских доказательствах или сомнение в их надежности возникают в случаях, когда аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют аудиторским доказательствам, полученным из другого источника. Если аудитор сомневается в надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, он должен определить, какие изменения или дополнения в аудиторских процедурах необходимы для разрешения этого вопроса, а также проанализировать влияние этого вопроса, если такое имеется, на другие аспекты аудита.

В соответствии с МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях» цель аудитора состоит в том, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении:

– существования и состояния запасов;
– полноты информации о претензиях и судебных разбирательствах с участием организации;

– представления и раскрытия информации по сегментам в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Основное требование по конкретным аудиторским доказательствам – аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов путем:

1. Присутствия при проведении инвентаризации запасов, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо, чтобы:

а) оценить указания руководства и процедуры для учета и контроля за результатами инвентаризации запасов в организации;

б) провести наблюдение за выполнением установленных руководством процедур подсчета;

в) проверить запасы;

г) выполнить контрольные пересчеты.

2. Проведения аудиторских процедур в отношении итоговых данных о запасах в организации, чтобы определить, точно ли отражены фактические результаты подсчета в ходе инвентаризации.

Если инвентаризация запасов выполняется на дату, которая не является отчетной датой, аудитор должен в дополнение к процедурам, требуемым в соответствии с МСА 501, провести аудиторские процедуры для получения аудиторских доказательств того, надлежащим ли образом учтены изменения в запасах между датой инвентаризации и отчетной датой.

Если аудитор не в состоянии присутствовать при инвентаризации в связи с непредвиденными обстоятельствами, он должен произвести пересчет некоторого количества запасов или пронаблюдать за его проведением в другой день, а также провести аудиторские процедуры в отношении операций за этот промежуток времени.

Если присутствие при проведении инвентаризации запасов является практически неосуществимым, аудитор должен провести альтернативные аудиторские

процедуры, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов. Если это невозможно, аудитор должен модифицировать свое мнение в аудиторском заключении в соответствии с МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

Если запасы, находящиеся на ответственном хранении и под контролем третьего лица, являются существенными для финансовой отчетности организации, аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния таких запасов путем выполнения одного или обоих действий:

а) запросить подтверждение у этого третьего лица относительно количества и состояния запасов организации, находящихся у него на хранении;

б) провести инспектирование или иные аудиторские процедуры, уместные при таких обстоятельствах.

В заключение следует отметить, что по результату каждой проверки аудитор дол-

жен выразить свое мнение, основываясь на двух моментах: профессиональном понимании и аудиторских доказательствах, собранных им в процессе проверки. Поэтому аудиторские доказательства играют весомую роль в аудите.

В соответствии со статьей 18 Федерального закона от 11 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в редакции от 4 ноября 2014 г.) все организации, подлежащие обязательному аудиту, обязаны представить аудиторское заключение в территориальный отдел статистики не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным. За непредоставление аудиторского заключения в срок компании грозит штраф, к тому же все равно придется пройти аудиторскую проверку. Поэтому знать об аудиторских доказательствах, каким требованиям они должны отвечать полезно и нужно всем руководителям и главным бухгалтерам компании вне зависимости от того, подлежит ли компания обязательному аудиту или же проводит его на добровольной основе.

Список литературы

1. Бахтигозина Э. И., Маркелова Н. А. Оценка непрерывности деятельности организации с помощью применения аналитических процедур // Учетно-аналитическое обеспечение – информационная основа экономической безопасности хозяйствующих субъектов : межвузовский сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов : в 2 ч. – Ч. 1. – М., 2017. – С. 245–249.
2. Бахтигозина Э. И., Устинова Н. Д., Стулов Г. А. Оценка рисков мошенничества в бухгалтерской финансовой отчетности // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 5-2 (82-2). – С. 595–598.
3. Кочинев Ю. Ю. Аудит: теория и практика. – СПб. : Питер, 2009.
4. Остаев Г. Я., Концевой Г. Р. Особенности сбора аудиторских доказательств // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – № 15. – С. 36–42.
5. Рекомендации института присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса. – URL: <http://wwwiasplus.com/uk/0610icaewmeasurement.pdf>
6. Сербина О. Аудиторские доказательства: что изучает аудитор // Расчет. – 2016. – № 4.
7. Юдинцева Л. А. Аудиторские доказательства как объективная основа мнения аудитора // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 9.

References

1. Bakhtigozina E. I., Markelova N. A. Otcenka nepreryvnosti deyatel'nosti organizatsii s pomoshch'yu primeneniya analiticheskikh protsedur [Assessing the Continuous Work of Organization through Analytical Procedures]. *Uchetno-analiticheskoe obespechenie – informatsionnaya osnova ekonomicheskoy bezopasnosti khozyaystvoyuyushchikh sub#ektov, mezhvuzovskiy sbornik nauchnykh trudov i rezul'tatov sovmestnykh nauchno-issledovatel'skikh proektov* [Registration – Analytical Providing – Information Basis of Economic Security of Economic Entities. Interuniversity collection of scientific works and results of joint research projects], in 2 parts, part 1. Moscow, 2017, pp. 245–249. (In Russ.).
2. Bakhtigozina E. I., Ustinova N. D., Stulov G. A. Otcenka riskov moshennichestva v bukhgalterskoy finansovoy otchetnosti [Estimating Risks of Fraud in Finance Accounting]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo* [Economics and Entrepreneurship], 2017, No. 5-2 (82-2), pp. 595–598. (In Russ.).
3. Kochinev Yu. Yu. Audit: teoriya i praktika [Audit: Theory and Practice]. Saint Petersburg, Piter, 2009. (In Russ.).
4. Ostaev G. Ya., Kontcevoy G. R. Osobennosti sbora auditorskikh dokazatel'stv [Specific Features of Collecting Auditor's Proofs]. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh* [Accounting in Budget and Non-Profit Making Organizations], 2015, No. 15, pp. 36–42. (In Russ.).
5. Rekomendatsii instituta prisyazhnykh bukhgalterov Anglii i Uel'sa [Recommendations of Chartered Accountants of England and Wales]. (In Russ.). Available at: <http://wwwiasplus.com/uk/0610icaewmeasurement.pdf>
6. Serbina O. Auditorskie dokazatel'stva: chto izuchaet auditor [Auditor's Proofs: What does the Auditor Investigate?]. *Raschet* [Settlement], 2016, No. 4. (In Russ.).
7. Yudintceva L. A. Auditorskie dokazatel'stva kak ob#ektivnaya osnova mneniya auditora [Auditor's Proofs as an Objective Basis of Auditor's Opinion]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet* [International Accounting], 2015, No. 9. (In Russ.).

Сведения об авторе

Елена Ильинична Ефремова

кандидат экономических наук,
доцент кафедры финансового контроля,
анализа и аудита
РЭУ им. Г. В. Плеханова.
Адрес: ФГБОУ ВО «Российский экономический
университет имени Г. В. Плеханова»,
117997, Москва, Стремянный пер., д. 36.
E-mail: es-audit@mail.ru

Information about the author

Elena I. Efremova

PhD, Assistant Professor
of the Department
for Financial Control, Analysis
and Audit of the PRUE.
Address: Plekhanov Russian University
of Economics, 36 Stremyanny Lane, Moscow,
117997, Russian Federation.
E-mail: es-audit@mail.ru