



## **ТЕМА 2**

# **ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА**

# ПЛАН ЛЕКЦИИ

- 1) Цели и задачи аудита
- 2) Классификация видов аудиторских доказательств
- 3) Аудиторские процедуры получения аудиторских доказательств
- 4) Рассмотрение предпосылок составления отчетности при получении аудиторских доказательств
- 5) Аналитические процедуры
- 6) Получение аудиторских доказательств в конкретных ситуациях



# 1 ВОПРОС ЛЕКЦИИ

## ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТА

# ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТА, СФОРМИРОВАННЫЕ В ФЗ «ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

Согласно п.3 ст.1 Федерального закона от 30.12.2008  
N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" цель  
аудита – это выражение мнения о достоверности  
бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Под достоверностью понимается степень точности  
данных финансовой (бухгалтерской) отчетности,  
которая позволяет пользователю этой отчетности на  
основании ее данных делать правильные выводы о  
результатах хозяйственной деятельности,  
финансовом и имущественном положении  
аудируемых лиц и принимать базирующиеся на  
данных выводах обоснованные решения.

# ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТА, СФОРМИРОВАННЫЕ В ФЗ «ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

Для достижения основной цели и предоставления заключения аудитор должен решать ряд задач и составить мнение по следующим вопросам:

- общая приемлемость отчетности: соответствует ли отчетность в целом всем требованиям, предъявляемым к ней, и не содержит ли противоречивой информации;
- обоснованность: существуют ли основания для включения в отчетность указанных там сумм;
- законченность: включены ли в отчетность все надлежащие суммы; в частности, все ли активы и пассивы принадлежат компании;
- оценка: все ли статьи правильно оценены и безошибочно подсчитаны;
- классификация: есть ли основания относить сумму на тот счет, на который она записана.

# ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТА, СФОРМИРОВАННЫЕ В ФЗ «ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

Аудиторы (аудиторские фирмы) в процессе своей деятельности решают также ряд задач, связанных с оказанием аудиторских услуг:

- проверка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, законности хозяйственных операций;
- помощь в организации бухгалтерского учета;
- помощь в восстановлении и ведении учета, составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- помощь в налоговом планировании и расчете налогов;
- консультирование по отдельным вопросам ведения учета и составления отчетности;
- экспертные оценки и анализ результатов хозяйственной деятельности;
- консультирование по широкому кругу финансовых и правовых вопросов, маркетингу, менеджменту, технологическое и экологическое консультирование и др.;
- разработка учредительных документов и др.;
- предоставление информации о будущих партнерах;
- информационное обслуживание клиентов;
- другие услуги.

# ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТА, СФОРМИРОВАННЫЕ В МСА 200

При проведении аудита финансовой отчетности основные цели аудитора состоят в том, чтобы:

- получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, чтобы аудитор оказался в состоянии выразить соответствующее мнение относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- подготовить заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований Международных стандартов аудита и в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор.

# ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТА, СФОРМИРОВАННЫЕ В МСА 200

Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности. Она получается путем сбора аудитором достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств для снижения аудиторского риска (то есть, риска того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение, в то время как финансовая отчетность существенно искажена) до приемлемо низкого уровня. Однако разумная уверенность не является абсолютной уверенностью, потому что при каждом проведении аудита присутствуют неотъемлемые ограничения, вследствие чего большинство аудиторских доказательств, на основании которых аудитор делает выводы и формулирует соответствующее аудиторское мнение, носят скорее убедительный, чем неопровержимый характер.



# ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТА, СФОРМИРОВАННЫЕ В МСА 200

При планировании и проведении аудита Международные стандарты аудита требуют от аудитора применять профессиональное суждение и придерживаться профессионального скептицизма в рамках решения следующих задач::

- выявлять и оценивать риски существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, основываясь на понимании аудируемой организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации;
- получать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, свидетельствующих о наличии или отсутствии существенных искажений, при помощи разработки и внедрения соответствующих аудиторских процедур в ответ на оцененные риски;
- формировать мнение об аудируемой финансовой отчетности, основываясь на выводах, полученных в результате собранных аудиторских доказательств.


# ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТА, СФОРМИРОВАННЫЕ В МСА 200

Для полного достижения всех целей аудитора ему следует при планировании и проведении аудита использовать все цели, заявленные в конкретных значимых МСА, с учетом взаимных связей между отдельными стандартами с тем, чтобы:

- определять наличие необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур, помимо предусмотренных в МСА, для достижения всех целей, заявленных в Международных стандартах аудита;
- оценивать собранные надлежащие аудиторские доказательства на предмет достаточности.

# ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТА, СФОРМИРОВАННЫЕ В МСА 200

Если аудитор не может достичь той или иной цели, предусмотренной в соответствующем стандарте, он должен оценить, не является ли это препятствием для достижения им основных целей аудитора, что, в свою очередь, требует от него в соответствии с Международными стандартами аудита модифицировать аудиторское мнение или отказаться от дальнейшего выполнения аудита (если возможность отказа предусмотрена применимыми законами или нормативными актами).



Осуществляя проверку, независимые аудиторы выполняют две основные функции: функцию высококлассного сборщика и оценщика свидетельств для подтверждения полноты, истинности и арифметической точности представленной в финансовом отчете информации и проверку соответствия расшифровок и оценок в финансовом отчете общепринятым принципам учета.


Роль оценочной функции — интерпретации фактов, подтверждающих выводы составителя финансового отчета, и оценки выводов — сильно возросла в последние два десятилетия. Отчасти это явилось следствием успешного совершенствования администрацией своих структур внутреннего контроля, что обеспечивает получение технически достоверной информации. Аудиторы часто считают более целесообразным проверить систему внутреннего контроля, чтобы получить свидетельства эффективности ее организации и работы, нежели подвергать проверкам информацию, выданную этой системой учета. Еще одной причиной смещения акцентов в аудите будет количественный рост сложных сделок, сделок нового типа и необходимости оценивать способ их отражения в отчетности администрацией. Указанные две функции не будут исчерпывающими, поскольку аудиторы выполняют также консультационную, информационную и другие функции.



## **2 ВОПРОС ЛЕКЦИИ**

# **КЛАССИФИКАЦИЯ ВИДОВ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ**

Определение	Источник
<p>Аудиторские доказательства - материалы, используемые аудитором для обоснования выводов, на которых основывается аудиторское заключение</p>	<p>МСА 200 "Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита"</p> <p>МСА 500 "Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита"</p>
<p>К аудиторским доказательствам относится как информация, подтверждающая и подкрепляющая утверждения руководства, так и любая информация, опровергающая такие утверждения</p>	<p>Практическое применение и прочие пояснительные материалы к МСА 200 "Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита"</p> <p>Практическое применение и прочие пояснительные материалы к МСА 500 "Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита"</p>



Для обоснованного выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор должен получить достаточные для этого доказательства на основе таких аудиторских процедур:

- 1) детальная проверка верности отражения в бухгалтерском отчете оборотов и сальдо по счетам (процедуры проверки по существу);
- 2) аналитическая процедура;
- 3) проверка (тест) средств внутреннего контроля.



Процедуры проверки по существу (Substantive procedures) - тесты, выполненные с целью получения аудиторских доказательств для обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности.

Цель проверки хозяйственных операций по существу заключается в определении того, были ли хозяйственные операции должным образом санкционированы, правильно ли они учтены и обобщены в регистрах аналитического и синтетического учета, а также правильно ли перенесены в Главную книгу.

Цель проверки отдельных сальдо счетов по существу состоит в проверке достоверности остатков имущества и обязательств организации на дату проведения аудита.

**Тесты контроля (Tests of control)** - это тесты, выполняемые с целью получения аудиторских доказательств о пригодности (соответствии установленным требованиям) и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в двух аспектах:

- системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля организованы надлежащим образом с позиции предотвращения и/или обнаружения и исправления существенных искажений;
- указанные системы существуют и эффективно функционируют в течение рассматриваемого периода.

При использовании тестов контроля аудитор должен подтвердить оцененный им ранее уровень риска контроля. По сути, проверяется как организованы системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента. При этом возможно применение таких видов аудиторских процедур, как запрос, проверка документов и записей, наблюдение за совершением конкретных мероприятий и процедур или повторное выполнение конкретных мероприятий и процедур самим аудитором.

В программе проверки следует предусмотреть, какие процедуры и в каком объеме необходимо выполнить для сбора аудиторских доказательств. Количество информации, необходимой для аудиторских оценок, жестко не регламентируется. Аудитор на основе своего профессионального суждения обязан самостоятельно принять решение о количестве информации, необходимой для составления заключения о достоверности бухгалтерской отчетности. При выборе методов получения доказательств следует иметь в виду, что финансовая информация может быть существенно искажена.

Аудиторские доказательства могут быть:

1) **внутренние** – включают информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде;

2) **внешние** – включают информацию, полученную от третьей стороны в письменном виде (обычно по письменному запросу аудиторской организации);

3) **смешанные** – включают информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.

Наибольшую ценность и достоверность представляют внешние доказательства, затем по степени ценности и достоверности следуют доказательства смешанные и внутренние. Такой подход связан с тем, что лица, ответственность за подготовку бухгалтерской отчетности, по каким-либо причинам могут быть заинтересованы в искажениях отчетности, например в целях оптимизации налогообложения. Предполагается, что по ряду вопросов информация, полученная от сторонних организаций, более объективна и беспристрастна. Эти закономерности имеют исключения, и аудитор должен применять некоторые из данных принципов с известной долей осмотрительности. Информация, полученная в документарной и письменной форме, признается более достоверной.

# Требования к аудиторским доказательствам:

- достаточность;
- надежность (достоверность);
- уместность.

Достаточность в каждом конкретном случае определяют на основе оценки системы внутреннего контроля и величины аудиторского риска. Для составления объективного и обоснованного заключения аудитор обязан собрать достаточное количество качественных доказательств.

Надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, и, следовательно, самих аудиторских доказательств зависит от ее источника и характера, а также от обстоятельств, при которых она получена, включая, при необходимости, средства контроля за ее подготовкой и поддержанием. Таким образом, общие правила в отношении надежности различных видов аудиторских доказательств допускают наличие важных исключений. Даже если информация, используемая в качестве аудиторских доказательств, получена из внешних по отношению к организации источников, могут существовать обстоятельства, способные оказать влияние на ее надежность. Например, информация, полученная из независимого внешнего источника, может оказаться ненадежной, если этот источник не является осведомленным или эксперт руководства окажется недостаточно объективным.



Общие правила относительно надежности аудиторских доказательств:

- надежность аудиторских доказательств повышается, когда они получены из независимых внешних по отношению к организации источников;
- надежность аудиторских доказательств, полученных внутри организации, повышается, когда соответствующие средства контроля, включая средства контроля за их подготовкой и поддержанием в актуальном состоянии, установленные организацией, являются эффективными;
- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором (например, наблюдение за применением средства контроля), являются более надежными, чем аудиторские доказательства, полученные косвенно или на основании логических заключений (например, запрос о применении средства контроля);
- аудиторские доказательства в виде документов в бумажной или электронной форме либо на иных носителях более надежны, чем доказательства, полученные устно (например, письменный протокол, составленный непосредственно во время совещания, более надежен, чем последующее устное заявление обсужденных вопросов);
- аудиторские доказательства, представленные оригиналами документов, являются более надежными, чем аудиторские доказательства, представленные в форме светокопий, факсимильных копий или документов, отснятых на пленку, оцифрованных или иным образом трансформированных в электронную форму, надежность которых может зависеть от средств контроля за их подготовкой и сохранностью.

Уместность означает наличие логической связи с целью аудиторской процедуры или влияние на эту цель и, если применимо, на рассматриваемую предпосылку. Уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, может зависеть от направления тестирования. Например, если цель аудиторской процедуры состоит в тестировании кредиторской задолженности на предмет возможного ее существования или оценки ее стоимости, значимой аудиторской процедурой может являться тестирование отраженной в учете кредиторской задолженности. С другой стороны, при тестировании кредиторской задолженности на предмет возможного занижения ее существования или оценки ее стоимости, тестирование отраженной в учете кредиторской задолженности не будет значимой аудиторской процедурой, но тестирование такой информации, как последующие выплаты, неоплаченные счета, отчеты поставщиков и отчеты о несовпадениях в приходных документах, может оказаться значимым.

Уместность означает наличие логической связи с целью аудиторской процедуры или влияние на эту цель и, если применимо, на рассматриваемую предпосылку. Уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, может зависеть от направления тестирования. Например, если цель аудиторской процедуры состоит в тестировании кредиторской задолженности на предмет возможного ее существования или оценки ее стоимости, значимой аудиторской процедурой может являться тестирование отраженной в учете кредиторской задолженности. С другой стороны, при тестировании кредиторской задолженности на предмет возможного занижения ее существования или оценки ее стоимости, тестирование отраженной в учете кредиторской задолженности не будет значимой аудиторской процедурой, но тестирование такой информации, как последующие выплаты, неоплаченные счета, отчеты поставщиков и отчеты о несовпадениях в приходных документах, может оказаться значимым.

На формирование мнения аудитора относительно количественной и качественной сторон аудиторских доказательств оказывают влияние следующие факторы:

- оценка аудитором характера и степени внутрихозяйственного риска;
- характеристика систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, оценка риска контроля;
- существенность проверяемой статьи финансовой отчетности;
- опыт, приобретенный в ходе прошлых аудиторских проверок;
- результаты выполнения аудиторских процедур, в т.ч. обнаруженные случаи мошенничества или ошибок;
- источник и достоверность доступной информации.



# 3 ВОПРОС ЛЕКЦИИ

АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ ПОЛУЧЕНИЯ  
АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ



# ВИДЫ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР

- *запрос;*
- *инспектирование;*
- *наблюдение;*
- *подтверждение;*
- *пересчет;*
- *повторное проведение;*
- *аналитические процедуры.*

# ЗАПРОС

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.

При запросе аудитор должен принять во внимание следующее:

- а) запрос часто дополняет другие аудиторские процедуры;
- б) запросы могут быть официальными письменными и неофициальными устными;

# ЗАПРОС

- 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 аудитору 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.



# ИНСПЕКТИРОВАНИЕ

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.

# ИНСПЕКТИРОВАНИЕ

- 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.

# НАБЛЮДЕНИЕ

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.

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.

# ПОДТВЕРЖДЕНИЕ

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.

# ПЕРЕСЧЕТ

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

# ПОВТОРНОЕ ПРОВЕДЕНИЕ

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

# АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

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.