

УДК 657.6

## АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА – ОСНОВА КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

**З. Н. ИСМУХАМБЕТОВА,**  
*магистр МВА, профессиональный бухгалтер Республики Казахстан,*  
*доцент Almaty Management University,*  
*E-mail: ismukhambetova@gmail.com*

В статье рассматриваются аудиторские доказательства, их значение в обеспечении качества аудиторской проверки. Аудитор на основе профессионального суждения самостоятельно принимает решение о количестве информации, необходимой для составления отчета о достоверности и правдивости финансовой отчетности.

Ключевые слова: аудит, достоверность, ошибка, искажение, мнение аудитора, аудиторские доказательства, контроль качества аудита.

Management of the finance

## AUDIT EVIDENCE – THE BASIS OF QUALITY AUDITS

**Z. N. ISMUKHAMBETOVA,**  
MB, professional accountant RK,  
associate professor of Almaty Management University,  
E-mail: ismukhambetova@gmail.com

*The article discusses the audit evidence, their importance in ensuring the quality of the audit. The auditor's professional judgments based on their own decide on the amount of information required for reporting on the reliability and truthfulness of the financial statements.*

**Keywords:** *audit, reliability, mistake, falsification, auditor's conclusion, auditor's evidence, quality control audit.*

Основной целью аудита финансовой отчетности является предоставление аудитору возможности выразить мнение о достоверности и правдивости, с которыми в финансовых отчетах представлены финансовое положение организации, результаты ее деятельности, и о том, что информация, отраженная в финансовой отчетности, не содержит существенных искажений и соответствует основам и принципам ее составления.

Для регулирования аудиторской деятельности в Республике Казахстан применяются как международные, так и национальные стандарты аудиторской деятельности. Международные стандарты аудиторской деятельности на основе единой методологической базы раскрывают принципы осуществления аудита в целях вы-

работки однозначного понимания его роли и значения, целей и задач его осуществления, механизмов и процедур в профессиональной деятельности аудитора. Национальные стандарты (правила) определены в соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности» Республики Казахстан (РК) от 20.11.1998 № 304-І и следующих нормативно-правовых актов по аудиту с изменениями и дополнениями:

- закон РК «О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» от 22.04.1998 № 220-І (ст. 58, 59);
- закон РК «О пенсионном обеспечении в Республике Казахстан» от 20.06.1997 № 136-І (ст. 6, 36-1, 41-1, 42, 49-1, 49-3, 50, 59-1);
- закон РК «О страховой деятельности» от 18.12.2000 № 126-ІІ (ст. 16, 20, 26, 27, 54);

- закон РК «О банках и банковской деятельности в Республике Казахстан» от 31.08.1995 года № 2444 (ст.11-1, 17-1, 19, 48, 54-1, 55, 57, 76-1);
- закон РК «О национальном банке Республики Казахстан» от 30.03.1995 г. № 2155 (ст.68);
- закон РК «О рынке ценных бумаг» от 2.07.2003 г. № 461-II (ст.9, 42);
- закон РК «Об естественных монополиях» от 9.07.1998 г. № 272-I (ст.7);
- закон РК «О секьюритизации» от 20.02.2006 г. № 126-III (ст.3, 5 и 14);
- закон РК «О зерне» от 19.01.2001 г. № 271-II (ст.20);
- закон РК «О государственном регулировании гражданской авиации» от 15.12.2001 № 271-II (ст.11);
- закон РК «О производственном кооперативе» от 5.10.1995 № 2486 (ст.7, 17-1).

Международные стандарты аудита (МСА) не применяются к таким услугам аудиторов, как консалтинг, налогообложение, консультации по бухгалтерскому учету и финансовым вопросам [3]. При оказании перечисленных услуг аудитор не использует положения аудиторских стандартов.

В законе РК «Об аудиторской деятельности» определено, что аудиторская деятельность является предпринимательской деятельностью по проведению аудита финансовой отчетности, и может предоставлять другие аудиторские услуги, которые определены данным законом.

Для осуществления контроля качества аудиторской работы разработаны следующие стандарты аудита: 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности»; 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности»; 230 «Аудиторская документация»; 500 «Аудиторские доказательства». В данных стандартах регламентированы процедуры и механизмы, позволяющие минимизировать вероятность ошибочных выводов и повысить качество аудита. Контроль качества аудиторской работы устанавливается внутри аудиторской организации и осуществляется на всех уровнях и этапах аудиторской работы.

На аудиторское заключение оказывают влияние следующие факторы:

- знание бизнес-клиента и отрасли организации в целом;

- характер и особенности объектов учета, признаваемых в финансовой отчетности организации.

Данные факторы могут повлиять на уровень риска выдачи неверного заключения в результате возможных ошибок или нарушения законодательства, влияющих на достоверность финансовой отчетности. Аудитор проводит оценку систем бухгалтерского учета и систем внутреннего контроля проверяемой организации, на основе которой определяет содержание, масштаб и количество аудиторских процедур на основе своего профессионального суждения. Аудитор должен получить достаточные и уместные аудиторские доказательства, чтобы сформулировать обоснованные выводы, на которых будет базироваться его мнение. Получение аудиторских доказательств завершается перед подготовкой отчета аудитора. На рис. 1 схематически показано, как формируется мнение аудитора по объекту аудита организации, т.е. заключение аудитора.

Источник информации
Сбор и подтверждение информации (верификация)
Аудиторские доказательства
Оценка критериев получения аудиторских доказательств
Результаты аудита
Анализ
Заключение по аудиту

Рис. 1. Сбор и подтверждение информации

Анализируя рис. 1, можно отметить, что процесс получения аудиторских доказательств состоит из нескольких этапов:

- определение источников информации для сбора доказательств;
- непосредственно сбор и оформление доказательств;
- выбор аудиторских процедур;
- оценка полученных доказательств.

При этом МСА предписывают использовать следующие критерии при получении аудиторских доказательств (см. таблицу) [2].

При получении аудиторских доказательств рекомендуется использовать принципы и требования, определенные в стандартах бухгалтерского учета и отчетности, по отражению и раскрытию

объектов бухгалтерского учета в финансовой отчетности. Данные критерии определены в таблице. Исходя из профессионального суждения, аудитору необходимо определить, какой критерий будет являться первичным, а какие – второстепенными по отношению к статьям, относящиеся к представлению и раскрытию финансовой отчетности.

Таблица 1

Критерии получения аудиторских доказательств по МСА

Критерии при определении классификации и периодизации хозяйственных операций	Критерии, применяемые к статьям бухгалтерского учета на определенную дату	Критерии, относящиеся к представлению и раскрытию финансовой отчетности
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Существование (возникновение) (occurrence).</li> <li>– Полнота (completeness).</li> <li>– Точное измерение (accuracy).</li> <li>– Периодизация (cut off).</li> <li>– Классификация (classification)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Существование (existence).</li> <li>– Права и обязательства (rights and obligations).</li> <li>– Полнота (completeness).</li> <li>– Стоимостная оценка (evaluation and allocation)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Возникновение, права и обязательства (occurrence, rights and obligations).</li> <li>– Полнота (completeness);</li> <li>– Классификация и понятность (classification and understandability).</li> <li>– Измерение и стоимостная оценка (accuracy and evaluation)</li> </ul>

Требования в отношении количества и качества аудиторских доказательств (данных аудита), которые необходимо получить при аудите финансовой отчетности, а также в отношении процедур, выполненных для получения аудиторских доказательств, установлены МСА 500 «Аудиторские доказательства».

Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором в процессе формулирования выводов, на которых основывается его мнение. К ним относятся первичные документы и бухгалтерские записи, лежащие в основе финансовой отчетности, а также подтверждающая информация, полученная из разных источников [1].

Аудиторские доказательства получают посредством комплекса тестов контроля и процедур аудиторской проверки по существу. Тесты контроля проводятся с целью получения аудиторских доказательств в отношении эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Процедуры проверки по существу заключаются в получении аудиторских доказательств в целях выявления существенных искажений в финансовой отчетности. Эти процедуры включают в себя детальные тесты операций, сальдо счетов и аналитические процедуры.

Тестирование средств контроля проводится для подтверждения оценки риска системы внутреннего контроля, а процедуры по существу – для проверки утверждений, на основе которых

подготовлена финансовая отчетность. Доказательства собираются по каждому утверждению.

МСА применяют понятие достаточности и ответственности (уместности, надлежащий характер доказательств). Понятие достаточности и уместности взаимосвязаны между собой и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате проведения тестов внутреннего контроля и аудиторских процедур. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств, а уместность (надлежащий характер) является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой отчетности и ее достоверность. Аудитор определяет достаточность и уместность доказательств, используя профессиональное суждение:

- о существенности;
- о рассмотрении неотъемлемого риска и риска контроля;
- об опыте предыдущих проверок;
- об убедительности доказательств;
- об ошибке или факте мошенничества, обнаруженных в ходе проведения проверки.

Задача аудитора сводится к тому, чтобы отобрать те аудиторские процедуры, которые позволили бы получить достоверные, достаточные и своевременные доказательства достоверности информации, отраженной в отчетности. Ауди-

торские процедуры включают инспектирование, подсчет, наблюдение, запрос, подтверждение и аналитические процедуры.

Подсчет (самостоятельные вычисления или пересчет), произведенный аудитором, является серьезным доказательством для уверенности в оценке, но не предоставляет доказательств существования или полноты.

Точную информацию о существовании дает наблюдение. Наблюдение заключается в присутствии и отслеживании аудитором процесса процедур, выполняемых третьими лицами. При этом информация считается достоверной только тогда, когда она получена непосредственно в момент наблюдения.

Устный опрос независимых сторон может дать существенные доказательства, в то время как внутренний опрос может быть менее объективен. Использование этой процедуры должно постоянно сопровождаться оценкой источника информации на предмет честности, независимости от организации и осведомленности об организации.

Подтверждение или запрос в устном или письменном виде, полученные от независимых сторон, предоставляют достаточное доказательство существования и оценки, обусловленное независимостью источников полученной информации. Документы, подготовленные независимыми сторонами, являются самыми надежными.

Аналитическая проверка – это сопоставление и изучение, анализ коэффициентов, показателей и других статистических данных в динамике, на основе которых исследуются обычные и необычные отклонения. Анализ, используемый для получения основных доказательств, должен быть более убедительным, по сравнению с анализом, используемым для планирования и обзора.

При использовании аналитических процедур аудитор должен удостовериться в том, что действительно существует значимая связь между различными цифровыми материалами, которая может способствовать построению разумных ожиданий.

Во многих случаях для подтверждения отдельных утверждений по содержанию аудиторского заключения аудитор должен получить разноплановые доказательства из различных источников. Аудитор может быть уверенным в обоснованности своего мнения только в том случае,

когда доказательства, полученные из разных источников и различные по своему характеру, совпадают. Это дает ему основания быть уверенным в большей степени, чем в случае, когда он располагает информацией, полученной из одного источника. Если доказательства, полученные аудитором из одного источника, не совпадают с полученными доказательствами из других источников, возникает необходимость осуществления дальнейших процедур для получения не противоречащих друг другу сведений.

Результатами выполнения аудиторских процедур является выявление аудитором наличия или отсутствия необычных отклонений показателей финансовой отчетности организации. В случае выявления необычных отклонений, которые не подтверждаются доказательствами, полученными из других источников, аудитор должен исследовать их для того, чтобы убедиться в объективности и надежности проведенных аналитических процедур.

Таким образом, достоверность аудиторских доказательств зависит от обстоятельств, при которых они были получены. При определении достоверности аудиторских доказательств необходимо использовать внешние и внутренние источники и способы их получения (документальный, устный, визуальный способы). На рис. 2 приведены правила по определению достоверности аудиторских доказательств.

Аудитор должен документально оформлять сведения в рабочей документации, подтверждающие, что аудит проведен в соответствии с положениями международных стандартов аудита и нормативно-правовыми документами по аудиту РК. Под документацией понимается рабочие документы по аудиту, которые являются собственностью аудитора. В рабочих документах отражается информация о планировании аудита, характер, сроки и объем выполненных процедур, результаты аудита, выводы, сделанные на основе аудиторских доказательств.

Минимальный перечень информации, который необходим для отражения в рабочих документах аудитора:

- информация об организационно-правовой форме организации (дата свидетельства о государственной регистрации налогоплательщика, юридический адрес и т.д.);
- вид отраслевой деятельности организации;



Рис. 2. Рекомендуемые правила при определении достоверности аудиторских доказательств

- программа аудита, согласованная с заказчиком аудита;
  - сведения о характере, сроках и объеме аудита, результаты аудита;
  - доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля (учетная политика организации, оценка ведения бухгалтерского учета, система внутреннего контроля);
  - сведения об оценке неотъемлемого риска, риска системы контроля (порядок определения таких рисков, соотношения между ними и проведенные расчеты);
  - доказательства и выводы внутреннего аудитора (при наличии службы внутреннего контроля);
  - анализ сальдо счетов (сверка данных оборотно-сальдовой ведомости с показателями главной книги и сверка первичных документов с оборотами сальдо счетов);
  - анализ финансово-хозяйственной деятельности организации (анализ финансовых коэффициентов, определение уровня существенности, влияющих на достоверность финансовой отчетности);
  - выводы аудитора по всем обозначенным направлениям проведения аудита, в том числе об необычных отклонениях;
  - копии финансовой отчетности и отчета аудитора.
- Вышеперечисленные сведения в рабочих документах могут группироваться в любом порядке. В МСА структура рабочей документации не приводится.
- Общие итоги процесса аудита включают:
- отчеты об ошибках (непреднамеренное ошибочное действие при подготовке финансовой отчетности) и отклонениях от норм (преднамеренное искажение финансовой отчетности);
  - план по аудиту;
  - протокол по аудиту.
- Примерная структура отчета по аудиту:
- назначение, цель и объем аудита;
  - указание заказчика аудита, команда по аудиту;
  - даты и места проведения аудита;
  - критерии, результаты и заключения по аудиту;
  - список представителей аудируемой организации;
  - общие итоги процесса аудита;
  - области, не охваченные аудитом (несмотря на объем плана);
  - подтверждение достижения цели;
  - неразрешенные разногласия;
  - рекомендации по улучшению;

- планы о конфиденциальности содержания;
- лист рассылки отчетов по аудиту;
- даты и подписи.

Аудитор представляет руководству организации отчет по аудиту (заключение), в котором выражается мнение о достоверности и правдивости финансовой отчетности, исходя из установленных и применимых критериев и доказательств, полученных в ходе аудита. Отчет аудитора, содержащий аудиторское заключение, может быть:

- с безоговорочно положительным (безусловным) мнением;
- с оговоркой, когда невозможно выразить безоговорочно положительное мнение (необходимо указать обстоятельства, к которым относится оговорка);
- с отрицательным мнением, т.е. отказ от выражения мнения. Имеет место в случае, когда ограничение объема аудита настолько существенно, что аудитор не может выразить мнение о достоверности финансовой отчетности.

МСА 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности» определяет основные требования к порядку составления заключения и его содержания.

Таким образом, аудитор в процессе планирования и проведения аудиторской проверки должен руководствоваться такими факторами, как знание бизнес-клиента, понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, риска и существенности, характера, сроков и объема процедур и прочих аспектов аудиторской проверки.

#### Список литературы

1. *Жарылгасова Б. Т., Суглобон А. Е.* Международные стандарты аудита: учеб. пособие. 3-е изд. М.: КНОРУС, 2007.
2. *Зубарева Е. П.* МСФО и МСА в кредитной организации. 2007.
3. *Нурсеитов Э. О.* Аудит: краткое руководство. Алматы: ТОО «Издательство LEM», 2015.

#### References

1. Zharylgasova B. T., Suglobon A. E. International standards of audit : train aid is a 3th publ. M., KNORUS, 2007.
2. Zubareva E .P. МСФО and MCA in credit organization. 2007.
3. Nurseitov E. O. Audit: short guidance. Almaty, TOO publishing «House LEM», 2015.