**Тема 3. Международные стандарты, регламентирующие основные методы получения аудиторских доказательств**

3.1. Понятие и виды аудиторских доказательств.

3.2. Особенности получения аудиторских доказательств в отношении отдельных статей отчетности.

3.3. Применение аналитических процедур для получения аудиторских доказательств.

3.4. Процедуры выборочной проверки (самостоятельное изучение).

3.5. Использование результатов работы третьих лиц при проведении аудита (самостоятельное изучение).

**3.1. Понятие и виды аудиторских доказательств.**

Правила получения аудиторских доказательств регламентированы стандартом 500 «Аудиторские доказательства» Международных стандартов аудита. Целью данного стандарта является предоставление рекомендаций в отношении количества и качества аудиторских доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой отчетности, а также в отношении процедур, выполняемых с целью получения аудиторских доказательств.

Аудитор должен получить достаточные и уместные аудиторские доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора. Аудиторские доказательства получают в результате проведения соответствующего комплекса тестов контроля и процедур проверки по существу. При некоторых обстоятельствах доказательства могут быть получены исключительно на основе процедур проверки по существу.

***Аудиторские доказательства*** – информация, полученная аудитором в процессе формулирования выводов, на которых основывается мнение по существу. К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, лежащие в основе финансовой отчетности, а также подтверждение информации, полученной из других источников.

***Тесты контроля*** – тесты, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также эффективности их функционирования.

***Процедуры проверки по существу*** – это тесты, которые проводятся с целью получения аудиторских доказательств для обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности и которые бывают двух видов:

* детальные тесты операций и сальдо счетов;
* аналитические процедуры.

В стандарте «Аудиторские доказательства» также рассматривается характеристика аудиторских доказательств, с точки зрения достаточности и уместности финансовой информации. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств, уместность является качественной мерой аудиторских доказательств, их релевантности по отношению к конкретным утверждениям, а также достоверности.

Формируя мнение, аудитор обычно не проверяет всю имеющуюся информацию, поскольку выводы относительно сальдо счетов, класса операций или контроля могут основываться на суждениях или процедурах статистической выборки.

На суждение аудитора о достаточности и уместности аудиторских доказательств влияют следующие факторы:

* аудиторская оценка характера и величины неотъемлемого риска как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне сальдо счетов или классов операций;
* характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска системы контроля;
* существенность проверяемой статьи;
* опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;
* результаты аудиторских процедур, включая мошенничество или ошибки, которые могли быть обнаружены;
* источник и достоверность имеющейся информации.

При получении аудиторских доказательств путем тестов контроля, аудитор должен рассмотреть достаточность и уместность аудиторских доказательств с целью подтверждения оцененного риска системы контроля.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они, будучи собраны из различных источников и обладая различным характером, не противоречат друг другу. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую совокупную степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности. И, напротив, если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого, аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимы для устранения такого несоответствия.

При наличии серьезных сомнений относительно существенного утверждения, на основе которого подготовлена финансовая отчетность, аудитор должен попытаться получить достаточные и уместные аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения достаточных и уместных аудиторских доказательств, аудитор должен выразить условно-положительное мнение или отказаться от выражения мнения.

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения одной или нескольких следующих процедур: инспектирование, наблюдение, запрос и подтверждение, подсчет и аналитические процедуры. Длительность выполнения указанных процедур будет зависеть, 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 над процессом их обработки. Три основные категории документальных аудиторских доказательств, которые характеризуются различными степенями надежности, включают:

* документальные аудиторские доказательства, созданные третьими сторонами и находящиеся у них;
* документальные аудиторские доказательства, созданные третьими сторонами, но находящиеся у субъекта,;
* документальные аудиторские доказательства, созданные субъектом, и находящиеся у него.

***Инспектирование*** материальных активов предоставляет надежные аудиторские доказательства, относительно их существования, но не обязательно относительно права собственности на них или стоимостной оценки.

***Наблюдение*** представляет собой изучение процесса или процедур, выполняемых другими лицами, например, аудитор может наблюдать за проведением подсчета товарно-материальных запасов работниками субъекта или за осуществлением контрольных процедур, не оставляющих «следов» для аудита.

***Запрос*** представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами субъекта. Запросы могут быть различными: от официальных письменных запросов, адресованных третьим сторона, до неофициальных устных запросов, адресованных работникам субъекта. Ответы на запросы могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

***Подтверждение*** представляет собой ответ на запрос подтвердить информацию, содержащуюся в бухгалтерских записях. Например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов.

***Подсчет***представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение самостоятельных расчетов.

***Аналитические процедуры*** представляют собой анализ значимых показателей и тенденций, включая вытекающее отсюда исследование колебаний и взаимосвязей, которые не согласуются с другой релевантной информацией или отклоняются от прогнозных значений.

**3.2. Особенности получения аудиторских доказательств в отношении отдельных статей отчетности.**

В дополнение к стандарту 500 «Аудиторские доказательства» был разработан стандарт 501 «Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей», в котором указаны рекомендации по раскрытию информации в отношении отдельных особых сумм финансовой отчетности и других сведений. Настоящий стандарт определяет порядок проведения следующих процедур:

* присутствие при инвентаризации товарно-материальных запасов;
* подтверждение дебиторской задолженности;
* запрос о судебных делах и претензиях;
* проведение стоимостной оценки и раскрытие информации о долгосрочных инвестициях;
* сбор и оценка информации по сегментам.

Обычно руководство субъекта устанавливает порядок, в соответствии с которым не реже одного раза в год производится инвентаризация товарно-материальных запасов, на основе которой составляется финансовая отчетность или проверяется надежность системы непрерывного учета товарно-материальных запасов.

В случае, если величина товарно-материальных запасов существенна для финансовой отчетности, аудитор должен получить достаточные и уместные аудиторские доказательства относительно существования и состояния товарно-материальных запасов, по возможности, присутствуя при инвентаризации. Такое присутствие позволит аудитору провести инспектирование товарно-материальных запасов, проследить за соблюдением установленного руководством порядка по отражению в учете и контролю результатов подсчета, а также получить доказательства надежности утвержденного руководством порядка проведения инвентаризации.

Если в силу непредвиденных обстоятельств запланированное присутствие при инвентаризации товарно-материальных запасов не представляется возможным, аудитор должен провести инвентарный подсчет или наблюдать за проведением инвентарного подсчета в другой день и, в случае необходимости, проверить промежуточные операции.

Если присутствие неосуществимо в силу таких факторов, как характер и местонахождение товарно-материальных запасов, аудитор должен определить, можно ли в ходе выполнения альтернативных процедур получить достаточные и уместные аудиторские доказательства относительно существования и состояния таких товарно-материальных запасов, а также сделать вывод об отсутствии оснований для приведения оговорки об ограничении объема аудита.

Если величина дебиторской задолженности существенна для финансовой отчетности и если есть основания рассчитывать на получение ответа от дебиторов, аудитор должен запланировать получение прямого подтверждения дебиторской задолженности или отдельных записей по счетам.

Прямое подтверждение дебиторской задолженности предоставляет надежные аудиторские доказательства относительно существования дебиторов и точности отражения в бухгалтерском учете сальдо расчетов. Тем не менее, прямое подтверждение, как правило, не может предоставить доказательств относительно возможности погашения остатка задолженности или существования не отраженных в учете остатков дебиторской задолженности.

Если есть основания предположить, что дебиторы не ответят на запрос, аудитор должен запланировать выполнение альтернативных процедур. Примером таких альтернативных процедур является изучение последующих поступлений денежных средств, имеющих отношение к конкретным сальдо счетов или отдельным записям по счетам на конец периода.

Письма с запросами о подтверждении дебиторской задолженности аудитор должен направлять дебиторам от своего имени. Такие письма содержат также разрешение, данное руководством субъекта дебиторам, на раскрытие ими информации аудитору.

Запрос о подтверждении сальдо счетов может быть составлен либо в положительной форме, когда от дебитора требуется подтвердить или выразить несогласие с отраженным в учете сальдо счета, либо в отрицательной форме, когда ответ требуется только в случае несогласия с отраженным в учете сальдо счета.

Положительные подтверждения предоставляют более надежные аудиторские доказательства, чем отрицательные. Выбор между положительной и отрицательной формами будет зависеть от конкретных обстоятельств, в том числе и от оценки неотъемлемого риска и риска системы контроля. Положительная форма более предпочтительна в случае высокой оценки неотъемлемого риска или риска системы контроля, поскольку при использовании отрицательной формы ответ может быть не получен не только по причине несогласия с отраженным сальдо счетов. Аудитором может быть использована комбинация положительной и отрицательной форм подтверждений. Например, по счетам, содержащим крупные остатки, может быть составлен положительный запрос, а по счетам, имеющим не столь крупные остатки, могут быть составлены запросы в отрицательной форме.

Если ответ на запрос о подтверждении в положительной форме не получен, необходимо осуществить альтернативные процедуры или рассматривать проверяемую статью как ошибку.

Возможны случаи, когда руководство обращается к аудитору с просьбой не направлять запросов о подтверждении определенных сальдо дебиторской задолженности, в этом случае аудитор должен проанализировать, имеются ли веские причины для подобной просьбы. Например, если по определенному счету имеются разногласия с дебитором, то любые обращения со стороны аудитора могут усугубить напряженные отношения между субъектом и дебитором. Перед тем, как отказаться от направления запросов о подтверждении, аудитор должен проверить любые имеющиеся доказательства в поддержку объяснений руководства. В таких случаях аудитору следует выполнить альтернативные процедуры в отношении счетов дебиторской задолженности, которую не предполагается подтверждать.

Судебные дела или претензионные разбирательства, в которые вовлечен субъект, могут иметь существенное влияние на финансовую отчетность, и поэтому они должны быть раскрыты или отмечены в финансовой отчетности.

Аудитор должен выполнить ряд процедур, направленных на получение сведений о любых судебных делах и претензионных разбирательствах, в которые вовлечен субъект и которые могут иметь существенное влияние на финансовую отчетность. К числу таких процедур относятся:

* направление необходимых запросов руководству, включая получение заявлений руководства;
* ознакомление с протоколами заседаний совета директоров и с перепиской с юристами субъекта;
* проверка счетов судебных издержек;
* использование любых сведений относительно деятельности субъекта, включая информацию, полученную в ходе бесед с юридической службой субъекта.

Если аудитор выявил наличие судебных дел или претензий или считает, что таковые могли иметь место, он должен обратиться непосредственно к юристам субъекта с письменным запросом. Аудитор анализирует статус юридических процедур вплоть до составления аудиторского заключения. В некоторых случаях аудитору может потребоваться получить от юристов информацию, отражающую последнюю информацию. При определенных обстоятельствах, например, в случае сложности дела или разногласий между руководством и юристом, может возникнуть необходимость встречи аудитора с юристом с целью обсуждения вероятного исхода судебного дела или претензии. Такие встречи должны происходить с разрешения руководства или в присутствии лица, представляющего руководство.

Если руководство отказывается дать разрешение аудитору на обращение к юристам субъекта, то такой отказ следует рассматривать как ограничение объема аудита, что обычно приводит к выражению условно-положительного мнения или к отказу от выражения мнения.

Также немаловажное значение для финансового состояния предприятия имеет наличие или отсутствие долгосрочных инвестиций, и если величина таковых существенна, то аудитор должен получить достаточные и уместные аудиторские доказательства относительно стоимостной оценки таких инвестиций и раскрытия информации о них. Аудиторские процедуры, выполняемые в ходе проверки долгосрочных инвестиций, обычно включают рассмотрение доказательств способности субъекта продолжать отражать данные инвестиции в составе долгосрочных активов, обсуждение с руководством вопроса о намерении субъекта продолжать держать инвестиции в виде долгосрочных инвестиций, а также получение письменных заявлений по данному вопросу.

Другие процедуры обычно включают рассмотрение соответствующей финансовой отчетности и другой информации, например, биржевых котировок, которые служат показателем стоимостной оценки, а также сопоставление данных стоимостных оценок с балансовой стоимостью инвестиций вплоть до даты составления аудиторского заключения. Если такие стоимостные оценки не превышают балансовую стоимость, то аудитор должен рассмотреть вопрос о необходимости уценки.

В ходе проведения аудиторской проверки аудитор должен оценить необходимость сбора информации по сегментам и то, насколько эта информация существенна для составления финансовой отчетности. Аудитор рассматривает информацию по сегментам как неотъемлемую часть финансовой отчетности, поэтому обычно он не проводит аудиторских процедур, которые следовало бы проводить с целью выражения мнения относительно информации по сегментам, рассматриваемой обособленно. Тем не менее, концепция существенности включает в себя как количественные, так и качественные факторы, и аудиторские процедуры учитывают и это. Аудитору необходимо сопоставление со сметами и другими ожидаемыми резуль

татами, например, прибыль от операционной деятельности, представленной в виде процентного отношения к выручке от реализации, распределение активов и расходов между сегментами, в том числе на предмет соответствия данным прошлых периодов и адекватности раскрытия информации о несоответствиях.

**3.3. Применение аналитических процедур для получения аудиторских доказательств.**

Понятие аудиторских процедур рассматривается в стандарте 520 «Аналитические процедуры» Международных стандартов аудита. ***Аналитические процедуры*** – означают анализ существенных показателей и тенденций, включая итоговое исследование взаимосвязей, не соответствующих прочей информации или прогнозным значениям.

Аналитические процедуры включают рассмотрение финансовой информации субъекта в сравнении с:

* сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
* ожидаемыми результатами деятельности субъекта, например сметами или прогнозами, а также ожиданиями аудитора, например оценкой износа;
* аналогичной отраслевой информацией, например сравнение отношения выручки от реализации к сумме дебиторской задолженности по субъекту со средними отраслевыми показателями или с отраслевыми показателями других предприятий сопоставимого размера в той же отрасли.

Аналитические процедуры включают также рассмотрение взаимосвязей:

* между элементами финансовой информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, основанному на опыте субъекта (например, показатель валовой прибыли);
* между финансовой информацией и соответствующей информацией нефинансового характера, например расходами на оплату труда и численностью.

Для осуществления аналитических процедур могут использоваться различные методы, начиная от простых сравнений до комплексного анализа с применением сложных статистических методов. Аудиторские процедуры могут быть применены к сводной финансовой отчетности, финансовой отчетности компонентов (например, дочерних компаний, подразделений или сегментов) и к отдельным элементам финансовой информации. Выбор аудитором процедур, методов и уровня применения является предметом профессионального суждения.

Немаловажное значение имеет применение аудиторских процедур не только при планировании аудиторской проверки, но и на завершающей стадии проведения аудиторской проверки или непосредственно в конце аудита при формулировании общего вывода о том, соответствует ли финансовая отчетность в целом представлению о бизнесе, которое сложилось у аудитора во время проведения проверки. Выводы, составленные по результатам таких процедур, призваны подтвердить выводы, сделанные во время аудита отдельных компонентов или элементов финансовой отчетности, а также помочь при формулировании общего вывода относительно обоснованности финансовой отчетности.

**3.4. Процедуры выборочной проверки.**

Понятие аудиторской выборки подробно рассматривается в стандарте Международных стандартов аудита № 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочной проверки». В данном стандарте также содержатся рекомендации по использованию процедур аудиторской выборки, а также других средств отбора статей для проверки с целью сбора аудиторских доказательств.

***Аудиторская выборка*** представляет собой применение аудиторских процедур в отношении менее чем 100 % статей, включенных в сальдо счета или класс операций таким образом, чтобы на все элементы выборки распространялась возможность быть отобранными, или, иными словами, аудиторская выборка – это способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор изучает документацию бухгалтерского учета проверяемого объекта выборочно, следуя при этом требованиям (стандартам) аудиторской деятельности. Это даст возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства, касающиеся некоторых характеристик статей, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь в формировании выводов в отношении генеральной совокупности, из которой сделана выборка. При аудиторской выборке может использоваться статистический или нестатистический подход.

При использовании выборочного метода существует риск аудиторской выборки – субъективно определяемая аудитором вероятность того, что его мнение по результатам проведения аудиторской выборки будет существенно отличаться от того, к которому бы он пришел, если бы полностью изучил всю проверяемую совокупность.

Аудиторская выборка применяется не всегда. Например, при проверке сальдо или оборотов по счетам часто оказывается, что число элементов в проверяемой совокупности настолько мало, что применение статистических методов неоправданно, в этом случае применяется сплошная проверка

Для проведения выборки применяются как правило три метода отбора элементов:

* беспорядочный выбор (случайный) – элементы совокупности выбираются беспорядочно или по таблице случайных чисел;
* систематический выбор – отбор статей с использованием постоянного интервала между отборами, причем интервал имел беспорядочное начало. Интервал может быть основан на определенном числе статей (например, каждый двадцатый номер счета) или на стоимостных итогах;
* комбинированный выбор.

В некоторых национальных стандартах, например, в американских положениях о стандартах аудита (SAS), существует «групповой отбор». Групповую выборку получают, отбирая несколько элементов, следующих один за другим. Например выборка будет состоять из всех счетов-фактур, обработанных в течение двухнедельного периода.

Следует в рамках стандарта 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочной проверки» дать определения некоторым терминам, которые достаточно часто употребляются в Международных стандартах аудита.

Для целей настоящего МСА «ошибка» означает либо отклонение от нормального функционирования средств контроля при выполнении тестов контроля, либо искажения при выполнении процедур проверки по существу. Аналогичным образом, термин «полная ошибка» означает степень отклонения или полное искажение.

***Нетипичная ошибка*** означает ошибку, обусловленную отдельным событием, которое не повторяется иначе, чем в конкретно определяемых случаях, поэтому такая ошибка не является репрезентативной с точки зрения ошибок в генеральной совокупности.

***Генеральная совокупность*** означает всю совокупность данных, из которых делается выборка и в отношении которых аудитор предполагает сделать выводы. Например, все статьи, включенные в сальдо счета или класс операций, представляют собой генеральную совокупность, которая может быть разделена на страты или подсовокупности.

Риск не связанный с использованием выборочного метода связан с факторами, которые заставляют аудитора придти к ошибочному выводу по любой причине, не связанной с объемом выборки. Например, большинство аудиторских доказательств носит больше убедительный характер, нежели исчерпывающий, аудитор может применить ненадлежащие процедуры, или аудитор может неправильно истолковать доказательство и не распознать ошибку.

***Элемент выборки*** означает отдельные статьи, составляющие генеральную совокупность, например, чеки, указанные в бланке о внесении депозита, кредитовые записи в выписке с банковского счета, счета-фактуры по продажам или сальдо дебиторов, или денежные единицы.

Возможно также применение деления определенной совокупности на ряд подсовокупностей – ***стратификация*** и применение выборочной проверки к каждой из них. Например, при проверке основных средств на предприятии можно разбить совокупность на транспортные средства, станки, здания (элементы наибольшей стоимости).

Из практики западных фирм следует разбивать проверяемую совокупность на три следующие группы:

* наиболее крупные элементы, то есть те которые имеют наибольшее сальдо на отчетную дату,
* элементы, в которых, по суждению аудитора наиболее высока вероятность ошибки или искажения (критические элементы),
* прочие элементы.

Российский стандарт относительно выборочной проверки в целом соответствует международному, однако международный норматив более подробный, чем российская классификация способов отбора элементов выборки.

Все экономические субъекты, которые ведут бухгалтерский учет, имеют систему внутреннего контроля: это разрешительные подписи на расчетно-кассовые операции, подпись главного бухгалтера на проверенном им журнале-ордере, печать на счете-фактуре, сплошная нумерация документов, встречные проверки и т. д.

Руководство предприятия отвечает за поддержание систем учета и различных видов внутреннего контроля. Аудитору необходима обоснованная гарантия того, что система учета адекватна и вся подлежащая отражению учетная информация действительно содержится в отчетности. В этой связи, если аудитор после тщательного обследования внутреннего контроля по учету информации придет к мнению, что некоторые виды внутреннего контроля достаточно надежны, его независимые процедуры станут менее обширными.

Российский стандарт относительно изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, утвержденный комиссией по аудиторской деятельности, в основном соответствует международному стандарту аудита «Оценки риска и внутренний контроль», хотя в ходе разработки был адаптирован к российским условиям.

Единого подхода к методам оценки системы внутреннего контроля нет, на практике многие фирмы самостоятельно разрабатывают систему критериев. Обычно подразумевается изучение учетной политики, общих принципов учета, организационной структуры, распределение полномочий. После изучения всех перечисленных компонентов системы учета аудитор составляет заключение о степени риска, и чем меньше степень, тем подробнее должна быть рабочая документация, в которой зафиксированы все документы, приведшие аудитора к выводу о степени риска. В случае обнаружения аудитором слабых мест внутренней системы контроля, ему следует обратиться к руководителю с письменным обращением и документами, подтверждающими это.

Аудиторский риск представляет собой опасение, что аудитор может выразить несоответствующее мнение о финансовой отчетности проверяемого предприятия. Можно выделить три компонента аудиторского риска (общий риск не должен превышать 5%):

* собственный (внутрихозяйственный) – риск того, что балансовый счет или класс операций содержит недостоверную информацию, это может быть связано с тем, что, например, реализуемые активы предприятия подвержены изменению спроса со стороны заказчика, что может повлиять на их стоимость;
* риск средств контроля – риск того, что система внутреннего контроля не сможет предотвратить или исправить ошибки. Для этого на предприятии должна существовать система действия руководства в отношении контроля – организационная структура, распределение полномочий, наличие службы внутреннего аудита. Условно говоря, если риск средств контроля составляет 35%, то надежность системы контроля составляет 100%–35%=65%;
* риск невыявления – риск того, что какие-либо материальные ошибки не будут выявлены аудитором. Это связано с тем, что аудитор применяет несоответствующие процедуры для проверки той или иной статьи. Если аудитор полагает, что внутрихозяйственный риск и риск средств контроля достаточно высоки, он должен, насколько это возможно, снизить риск необнаружения, то есть проводить более тщательную проверку.

Обычно каждое предприятие само разрабатывает систему тестов и средств оценки рисков предприятия в соответствии с существующими стандартами и определяет, какую выборку документов проводить по той или иной процедуре.

Как в случае тестов контроля, так и в случае проверок по существу, риск выборочного метода может быть снижен путем увеличения объема выборки, в то время, как риск, не связанный с использованием выборочного метода, может быть снижен путем надлежащего планирования работы аудитора, надзора и проверки.

Процедуры получения аудиторских доказательств включают процедуры инспектирования, наблюдения, запросов и подтверждения, а также процедуры подсчета и аналитические процедуры. Выбор соответствующих процедур зависит от профессионального суждения в данных обстоятельствах. Применение таких систем нередко связано с отбором элементов генеральной совокупности для тестирования.

При разработке аудиторских процедур аудитор должен определить уместные методы отбора статей для тестирования. Аудитор может :

* отобрать все статьи (стопроцентная проверка);
* отобрать специфические статьи;
* сформировать аудиторскую выборку.

Решение о том, какой подход следует избрать, зависит от обстоятельств, и применение какого-либо одного из указанных выше способов или их сочетание может быть уместным в конкретных обстоятельствах. В то время, как решение об использовании конкретного способа или сочетания способов выносится исходя из аудиторского риска и эффективности аудита, аудитор должен удостовериться в том, что используемые им методы достоверны с точки зрения получения достаточного и уместного аудиторского доказательства для реализации целей тестирования.

При определении объема выборки аудитор должен анализировать, снижен ли риск выборочного метода до приемлемо низкого уровня. Уровень риска выборочного метода, который аудитор готов принять, оказывает влияние на объем выборки. Чем ниже риск, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки.

Объем выборки может быть определен путем применения основанной на статистике формулы или путем вынесения профессионального суждения при объективном учете обстоятельств.

В дальнейшем аудитор должен проанализировать результаты выборки, характер и причину любых выявленных ошибок, а также их возможное воздействие на конкретные цели теста и на другие области аудита. Если при проведении тестов были выявлены ошибки, то аудитор должен проанализировать такие вопросы, как:

* прямое воздействие выявленных ошибок на финансовую отчетность;
* эффективность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также их воздействие на аудиторский подход в тех случаях, когда к примеру, ошибки являются результатом действий руководства, предпринятых в обход средства внутреннего контроля.

При анализе обнаруженных ошибок аудитор может определить, что у многих из них есть общие характеристики, например, вид операции, место, производственная линия или период времени. В таких обстоятельствах аудитор может принять решение выявить все статьи генеральной совокупности, которые обладают этой общей характеристикой, и провести аудиторские процедуры применительно к такой группе. Кроме того, такие ошибки могут быть намеренными и указывать на возможность мошенничества. Иногда аудитор может быть в состоянии установить, что ошибка обусловлена каким-то обособленным событием и такая ошибка будет являться нетипичной ошибкой. Одним из примеров является ошибка, вызванная компьютерным сбоем, который имел место лишь в один день в течение некоторого периода. В этом случае аудитор оценивает последствия сбоя, например, путем изучения конкретных операций, обработанных в течение этого дня, и анализирует влияние причин такого сбоя на аудиторские выводы и процедуры. Другим примером является ошибка, которая может быть вызвана применением неправильной формулы при вычислении всех значений стоимости запасов в каком-либо конкретном отделении. Для того, чтобы признать ошибку нетипичной, аудитор должен удостовериться в том, что в других отделениях использовалась правильная формула.

После проведения соответствующих аудиторских процедур по каждой выборке, аудитор должен проанализировать любые ошибки, выявленные в выборке, сущность и причины ошибки, ее последствия. А также аудитор обязан спроектировать ошибки, найденные в выборке к совокупности. Например, если на 30 выбранных документах отсутствует подпись руководителя, то можно с наименьшей вероятностью ошибки утверждать, что в целом документы оформлены неверно. Если в выборке были обнаружены ошибки на 1 млн денежных единиц, то спроектировать ошибку на совокупность можно, умножив на отношение общего числа элементов совокупности к проверенному их количеству.

Если общая величина прогнозируемых ошибок плюс нетипичная ошибка меньше того, что аудитор считает допустимым, но приближается к этой величине, то аудитор анализирует убедительность результатов выборки в свете других аудиторских процедур и может счесть целесообразным получить дополнительные аудиторские доказательства. Совокупная величина прогнозируемых ошибок плюс нетипичная ошибка является самой точной оценкой погрешности по генеральной совокупности, которую может дать аудитор. Однако на результаты выборки оказывает воздействие риск выборочного метода. Таким образом, когда наилучшая оценка ошибки приближается к допустимой ошибке, аудитор признает риск того, что другая выборка могла бы привести к другой наилучшей оценке, которая могла бы превысить допустимую ошибку. Анализ результатов других аудиторских процедур позволяет аудитору оценить этот риск, в то же время такой риск уменьшается в случае, если получены дополнительные аудиторские доказательства.

***Влияние факторов на объем выборки для процедур проверки по существу***

|  |  |
| --- | --- |
| Фактор | Влияние на объем выборки |
| Увеличение аудиторской оценки неотъемлемого риска | Увеличение |
| Увеличение аудиторской оценки риска системы контроля | Увеличение |
| Большее использование других процедур проверки по существу, направленных на одно и то же утверждение, на основе которого подготовлена финансовая отчетность. | Уменьшение |
| Повышение необходимого уровня доверия аудитора (или напротив, уменьшение риска того, что аудитор сочтет, что существенная ошибка отсутствует, в то время как она в действительности будет иметь место) | Увеличение |
| Повышение совокупной величины ошибок, которую аудитор готов признать допустимой (допустимая ошибка). | Уменьшение |
| Повышение величины ошибок, которые аудитор предполагает выявить применительно к генеральной совокупности. | Увеличение |
| Стратификация генеральной совокупности при необходимости | Уменьшение |
| Увеличение числа элементов выборки в генеральной совокупности | Пренебрежимо малое значение влияния |

**3.5. Использование результатов работы третьих лиц при проведении аудита.**

При проведении аудиторской проверки возможно применение результатов работы другого аудитора или использование результатов работы внутреннего аудитора, а также возможно привлечение к работе эксперта. Данные положения регламентируются стандартами 600 «Использование результатов работы другого аудитора», 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», 620 «Использование работы эксперта» Международных стандартов аудита.

Если аудитор использует результаты работы другого аудитора, он должен определить их влияние на проведение аудиторской проверки.

***Главный аудитор*** – это аудитор, отвечающий за подготовку заключения по финансовой отчетности в том случае, когда такая финансовая отчетность включает финансовую информацию по одному или несколькими компонентам, которые проверяются другим аудитором.

***Другой аудитор* –** это аудитор, не являющийся главным и несущий ответственность за подготовку заключения по финансовой информации компонента (участка учета), включенной в финансовую отчетность, проверяемую главным аудитором. Понятие *другой аудитор* включает аффилированные фирмы под тем же или под иным названием, фирмы-корреспонденты, а также аудиторов, не связанных с данным субъектом.

При планировании использования работы другого аудитора, главный аудитор должен проанализировать профессиональную компетентность другого аудитора в контексте конкретного задания. Соответствующую информацию главный аудитор может получить, используя совместное членство в профессиональной организации, совместное членство или вхождение в другую фирму, обращение к профессиональной организации, к которой принадлежит другой аудитор. Эти источники можно при необходимости пополнить, прибегнув к опросам других аудиторов, банкиров и т. д. или личным встречам с другим аудитором. Главному аудитору необходимо информировать другого аудитора :

* о требованиях независимости как в отношении субъекта, так и в отношении компонента. Главный аудитор получает письменное заявление от другого аудитора, подтверждающее соблюдение и выполнение этих требований.
* об использовании результатов работы другого аудитора и составлении отчета, кроме того, главный аудитор договаривается с другим аудитором о координации их работы на начальном этапе планирования аудита. Главный аудитор сообщает другому аудитору об участниках, требующих особого внимания, процедурах выявления межфирменных операций, которые необходимо раскрыть, и о графике проведения аудита.
* о требованиях бухгалтерского учета, аудита и отчетности, и получает письменное заявление, подтверждающее соблюдение этих требований.

Главный аудитор должен указать в аудиторских рабочих документах компоненты, финансовая информация которых была проверена другим аудитором, их значимость для финансовой отчетности субъекта в целом, имена других аудиторов и любые выводы о том, что отчетность отдельных компонентов является существенной. Главный аудитор также документально оформляет выполненные процедуры и полученные выводы. Также можно указать проверенные им рабочие документы другого аудитора и результаты проведенных с другим аудитором обсуждений.

Если главный аудитор приходит к выводу о том, что работу другого аудитора нельзя использовать, а сам главный аудитор не может выполнить достаточные дополнительные процедуры в отношении финансовой информации компонентов, проверенных другим аудитором, он должен выразить условно-положительное мнение или отказаться от выражения мнения, поскольку существует ограничение объема аудита.

Хотя соблюдение рекомендаций, изложенных в стандарте 600 «Использование результатов работы другого аудитора», желательно, национальные правила некоторых стран позволяют главному аудитору формировать аудиторское мнение о финансовой отчетности субъекта в целом исключительно на основе отчетов другого аудитора по одному или нескольким компонентам. Если главный аудитор поступает таким образом, в его заключении должен быть четко указан этот факт и значимость той части финансовой отчетности, которая была проверена другим аудитором.

Возможно в работе аудитора использовать не только данные другого аудитора, но и использовать работу внутреннего аудита. Среди прочего, в функции такой службы входит проверка, оценка и мониторинг адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Хотя внешний аудитор несет исключительную ответственность за выраженное в аудиторском заключении мнение и за определение характера, сроков и объема внешних аудиторских процедур, некоторые элементы работы внутреннего аудита могут оказаться полезными для внешнего аудитора.

Роль внутреннего аудита определяется руководством, и его цели отличаются от целей внешнего аудитора, который назначается для представления независимого заключения по финансовой отчетности субъекта и установления наличия существенных искажений в финансовой отчетности

Объем и цели внутреннего аудита в каждом случае различны и зависят от размеров и структуры субъекта, но, как правило, внутренний аудит включает следующие элементы:

* обзор систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, т. е. на внутренний аудит обычно возлагаются обязанности по анализу этих систем и мониторингу их функционирования, а также представление по рекомендаций по их усовершенствованию;
* проверка финансовой и хозяйственной информации. Данный элемент может содержать конкретную проверку отдельных статей, сальдо счетов и процедур;
* анализ экономичности и эффективности деятельности, включая нефинансовые средства контроля субъекта;
* проверка соблюдения законов, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Внутренний аудит является подразделением субъекта. Независимо

от степени самостоятельности и объективности внутреннего аудита он не может достичь той степени независимости, которая требуется от внешнего аудитора при выражении им мнения о финансовой отчетности. Внешний аудитор несет исключительную ответственность за выраженное в аудиторском заключении мнение, и эта ответственность не уменьшается при использовании результатов работы внутреннего аудита. Нередко при эффективном внутреннем аудите можно изменить характер и сроки, а также уменьшить объем внешних аудиторских процедур, но нельзя полностью отменить их.

Если внешний аудитор намеревается использовать конкретную работу внутреннего аудита, он должен оценить и проверить эту работу для того, чтобы убедиться в ее адекватности целям внешнего аудита.

Оценка конкретной работы внутреннего аудита включает установление адекватности объема работы и соответствующих программ, а также того, остается ли в силе предварительная оценка внутреннего аудита. Такая оценка конкретной работы может включать рассмотрение следующих вопросов:

* выполняется ли работа лицами, имеющими адекватное образование и профессиональные навыки для работы в качестве внутренних аудиторов, надлежащим ли образом контролируется, проверяется и документальное оформляется работа ассистентов;
* получены ли достаточные и уместные аудиторские доказательства, обеспечивающие надлежащую основу для сделанных выводов;
* являются ли сделанные выводы уместными в данных обстоятельствах, и соответствуют ли подготовленные отчеты результатам выполненной работы;
* соответствующим ли образом рассмотрены любые исключения или необычные вопросы, выявленные при внутреннем аудите.

Внешний аудитор записывает свои выводы относительно конкретной работы внутреннего аудита, которая была оценена и проверена. Независимо от выявленных результатов, все решения, касающиеся аудиторской проверки финансовой отчетности, принимаются внешним аудитором.

Во время проведения аудиторской проверки возникают ситуации, когда необходимо получить отчет, заключение, оценку или акт эксперта в качестве аудиторского доказательства, например:

* оценка определенных видов активов (земли, зданий, сооружений, оборудования, предметов искусства и драгоценных камней);
* определение количества или физического состояния активов (запасов природных ресурсов, подземных природных ресурсов и запасов нефти), а также оставшегося полезного срока эксплуатации сооружений и оборудования;
* определение сумм с использованием определенных методов (актуарная оценка);
* определение объема выполненных и незавершенных строительных работ по контрактам;
* юридические заключения по толкованию договоров, законов, и нормативных актов.

Планируя использование работы эксперта, аудитор должен оценить его профессиональную компетентность, наличие профессиональной аттестации или лицензии, а также необходимый опыт и репутацию в той области, в которой аудитор ищет аудиторские доказательства. Аудиторские доказательства могут быть получены посредством изучения круга полномочий эксперта, которые часто излагаются в виде письменных инструкций, подготовленных субъектом для эксперта, которые содержат цели и объем работы эксперта, круг конкретных вопросов, которые должны быть освещены в отчете эксперта, степень доступа эксперта к соответствующим записям и документам, конфиденциальность информации субъекта, информация о допущениях и методах, которые будут использованы экспертом, и об их соответствии допущениям и методам, использованным в предыдущие периоды.

Аудитор должен оценить уместность использования работы эксперта в качестве аудиторского доказательства в отношении проверяемых утверждений, лежащих в основе финансовой отчетности. При этом он должен определить, правильно ли отражена суть заключений эксперта в финансовой отчетности или подтверждает ли он утверждения, содержащиеся в финансовой отчетности, а также рассмотреть использованные первичные данные, используемые допущения и методы, а также результаты работы эксперта в свете общего представления аудитора о бизнесе клиента и результатов дополнительных аудиторских процедур.

Ответственность за уместность и приемлемость использованных допущений и методов, а также их применение несет эксперт. Аудитор не обладает подобными знаниями, поэтому не всегда может оспаривать допущения и методы эксперта. Тем не менее, основываясь на знании бизнеса клиента и результатах других аудиторских процедур, аудитор должен понять используемые допущения и методы, чтобы оценить их уместность и приемлемость.

Если результаты работы эксперта не предоставляют достаточных и уместных аудиторских доказательств или противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитор должен провести беседы с представителями субъекта и экспертом, а также выполнить дополнительные процедуры, в том числе привлечь другого эксперта.

При выдаче безусловно-положительного аудиторского заключения, аудитор не должен ссылаться на работу эксперта, такая ссылка может быть принята за выражение аудитором условно-положительного мнения или утверждение о разделении ответственности, что в принципе неверно.

Если же аудитор принял решение о выдаче модифицированного заключения, то в некоторых обстоятельствах будет уместно сослаться на работу эксперта или степень его участия, включая описание личности эксперта, но только в том случае, если на это получено его согласие. Если в разрешении отказано, но аудитор считает, что ссылка обязательна, то в данном случае необходимо обратиться за помощью к юристу.

*Независимо от проводимых процедур проверки, ответственность по проведению аудиторской проверки ложится на аудитора, поэтому необходимо соблюдать, чтобы выполняемая работа по проведению аудита отвечала соответствующим стандартам качества, а также проводимые аудиторские процедуры соответствовали условиям конкретной проверки, специфики клиента и задачам, поставленным перед главным аудитором.*