Содержание

Введение

1. Основные аспекты получения аудиторских доказательств доказательств

* 1. Сущность понятия аудиторские доказательства и их классификация
  2. Методы оценки аудиторских доказательств

2. Описание способов получения аудиторских доказательств

* 1. Основные источники информации
  2. Методика получения доказательств
  3. Система тестов для получения информации

Заключение

Список использованной литературы

Введение

Казахстанский аудит только развивается в качестве самостоятельного института и ему еще предстоит нелегкий путь завоевания своего достойного места в противоречивой структуре рыночной экономики.

Но несмотря на это сегодня в отечественном аудите присутствуют основные черты модели аудита, характерные для стран с развитой рыночной экономикой.

Актуальность темы определяется тем, что ускоренное развитие предпринимательства, возникновение новых организационно-правовых форм организаций и многообразных форм собственности коренным образом повлияли на механизм системы экономического контроля. Коренные изменения произошли в структуре контрольно-ревизионных служб и видов контроля.

Экономический контроль в Казахстане становится одним из важнейших элементов рыночной экономики. Появились и действуют новые контролирующие государственные и негосударственные органы, позволяющие обеспечить необходимой информацией всю систему и уровни управления.

Одним из значимых в настоящее время, а также перспективных и эффективных видов экономического контроля в условиях рынка является независимый контроль. Независимый контроль проводится аудиторами, аудиторскими организациями (фирмами), осуществляющими свою деятельность на договорной коммерческой основе за счет заказчика (проверяемого субъекта, в отдельных случаях за счет бюджетных средств) - клиента.

Аудиторская деятельность, аудит – это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета.

*Аудитор* (от лат. auditor – слушатель, ученик, последователь) – лицо, проверяющее состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия за определенный период. Аудитор отличается от ревизора по своей сущности, по подходу к проверке документации, по взаимоотношениям с клиентом, по выводам, сделанным в результате проверки, и т.д. Понятие аудита значительно шире таких понятий, как ревизия и контроль. Аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и, а это не менее важно, разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности с целью рационализации расходов и увеличения прибыли. Как правильно отмечено, аудит можно определить как своеобразную экспертизу бизнеса.

Известный американский специалист в области теории и практики аудита профессор Дж. Робертсон подчеркивает, что аудит – это деятельность, направленная на уменьшение предпринимательского риска.

В стране за последние годы проведена большая работа по созданию системы независимого аудиторского контроля, подготовке кадров аудиторов и лицензированию их деятельности, регламентации профессиональных обязанностей, прав и ответственности аудиторов в соответствии с принятыми отдельными законодательными актами. Опубликованы ряд учебников, учебных и практических пособий по аудиту. История, проблемы, опыт развития и становления аудита рассматриваются учеными - экономистами и практиками на страницах различных журналов и других периодических изданий. Вместе с тем проблемы организации, Методика получения доказательств остаются мало изученными и не получают информационного освещения.

Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора.

Цель курсовой работы. Целью курсовой работы является раскрытие понятия аудиторских доказательств, их классификация. Целью написания данной курсовой работы, является рассмотрение организации и методов получения аудиторских доказательств, аудиторских проверок и тестов, используемые для получения доказательств.

Основные задачи работы. В соответствии с целью курсовой работы поставлены и решены следующие задачи:

* раскрытие понятия аудиторские доказательства;
* представление типов аудиторских доказательств;
* изучение и представление разновидностей получения аудиторских доказательств;
* раскрытие аудиторских методов, используемых для получения аудиторских доказательств.

1. Основные аспекты получения аудиторских доказательств

1.1 Сущность понятия аудиторские доказательства и их классификация

Под **доказательством** понимается факт, который может служить подтверждением или опровержением существования другого факта, или процесс получения сведений об определенном факте, которые позволяют сформировать мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

При сборе, накоплении и анализе доказательств необходимо рассматривать:

- их структуру;

- требования, которым они должны отвечать;

- виды (классификацию).

Важно уметь выделять связи между полученными доказательствами, правильно выбирать пути их получения и организовывать процесс сбора.

Аудиторские доказательства - это совокупность данных, используемых аудитором с целью формулирования обоснованных выводов, на которых базируется мнение аудитора.

Доказательство состоит из тезиса, аргумента и демонстрации.

Тезис - это суждение, истинность которого требуется доказать при помощи других суждений, называемых аргументами. Например, необходимо доказать, что финансовая отчетность содержит достоверную информацию (риск присутствия неверных данных не превышает определенного уровня).

Аргументы делятся на пять следующих групп:

1. Положения об удостоверенных фактах представляют собой наиболее убедительные доводы для доказательства истинности тезиса. Основное предъявляемое к ним требование - бесспорность и безусловная точность. Например, аудитор, присутствуя при инвентаризации машинно-транспортного парка, имеет возможность лично убедиться в существовании машин, сверить их наличие с документами и сопоставить визуальную оценку износа с данными, отраженными в учете. При этом он может сделать вывод о бесспорности и точности показателей по данному пункту в финансовой отчетности.

2. Определения раскрывают с исчерпывающей полнотой содержание понятия, его смысловое значение. Например, если в учетной политике указано, что в организации используется ускоренная амортизация и в ведомости расчета амортизационных отчислений показан соответствующий результат, то данные числа можно отнести к этой категории аргументов, поскольку они позволяют подтвердить правильность начисления амортизации и, следовательно, значения прибыли и налогооблагаемых сумм.

3. Аксиомы - положения и принципы, которые принимаются за истинные без доказательств. Примером аксиомы может служить вывод, что если организация функционировала в течение какого-либо промежутка времени (продолжительность его в данном контексте значения не имеет), то у нее есть определенный капитал.

4. Постулаты - исходные допущения, принимаемые без доказательств. Постулаты доказывают, что при определенных условиях в качестве результата проверки можно получить объективную картину.

5. Ранее доказанные положения. Если отдельные положения были проверены ранее, то они не требуют дополнительного исследования; предполагается лишь рассмотрение дополнительных фактов, которые могут оказать влияние на достоверность.

Демонстрацией называется способ выведения тезиса из аргумента. Демонстрация доказательства должна обеспечить, чтобы тезис логически вытекал из аргументов по правилам умозаключения, и логическая связь между ними была безупречно продемонстрирована.

Выполняя процедуры, направленные на получение доказательств, аудитор не обязан рассматривать всю существующую информацию.

Если аудитор получит аудиторские доказательства посредством тестирования данных бухгалтерского учета, проведения анализа и обзорной проверки, или повторного проведения процедур, связанных с подготовкой отчетности, и проверки соответствующих групп данных и порядка их использования, то он сможет установить соответствие данных отчетности данным бухгалтерского учета. Однако данные бухгалтерского учета могут содержать существенные искажения, поэтому аудитору требуется получить другие доказательства, основанные на иной информации, для того, чтобы составить обоснованное мнение о достоверности финансовой отчетности.

## К аудиторским доказательствам применяются количественные и качественные критерии.

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств тесно связаны между собой. Но получение большего объема аудиторских доказательств не компенсирует их низкое качество. Аудитор использует профессиональное суждение и проявляет профессиональный скептицизм при оценке количества и качества доказательств, анализируя их достаточность и надлежащий характер с точки зрения возможности обоснования на их основе аудиторского мнения.

Определенное сочетание аудиторских процедур может обеспечить аудитору получение доказательств в отношении одних предпосылок подготовки финансовой отчетности, но не обеспечить их в отношении других предпосылок.

1.2 Методы оценки аудиторских доказательств

Аудитор часто получает доказательства из разных источников или аудиторские доказательства разного характера в отношении одной и той же предпосылки подготовки отчетности. Например, аудитор может проанализировать по срокам возникновения дебиторскую задолженность и ее последующее погашение для получения доказательств в отношении стоимостной оценки резерва сомнительных долгов.

Получение доказательств в отношении конкретной предпосылки подготовки отчетности (например, в отношении физического существования запасов) не заменит получения доказательств в отношении другой предпосылки подготовки отчетности (например, в отношении стоимостной оценки запасов) (рис. 1).

Факторы, влияющие на надежность аудиторских доказательств

Характер доказательств

Обстоятельства получения доказательств

Источник получения

Рис. 1 - Факторы, влияющие на надежность аудиторских доказательств

Можно дать следующие общие принципы оценки доказательств (рис. 2):

Менее надежные

Более надежные

Доказательства

Получены из внешних источников

Получены из внутренних источников

средства контроля функционируют эффективно

средства контроля функционируют не эффективно

получены непосредственно самим аудитором

получены косвенным путем или на основании логических умозаключений

документально оформлены, существуют на бумажных носителях, в электронном виде или иной зафиксированной форме

документально не оформлены

представлены в подлинниках (оригиналах документов)

представлены в копиях документов

Рис. 2 - Общие принципы оценки доказательств

Не всегда в отношении надежности различных видов доказательств могут быть сделаны однозначные выводы. Например, сам факт получения доказательств из внешних по отношению к клиенту источников не является гарантией надежности.

Аудиторская проверка редко предполагает проверку подлинности документов. От аудитора не требуется выступать экспертом по проверке подлинности документации. Вместе с тем, аудитор анализирует надежность информации, используемой в качестве доказательств, в том числе на основе проверки организации и функционирования средств контроля, относящихся к подготовке, хранению и применению документов.

Если аудитор при проведении аудиторских процедур пользуется информацией, подготовленной клиентом, то он должен получить доказательства точности и полноты этой информации (рис. 3).

Проверка доходов

Предварительный анализ

Точность данных в отношении цен

данные о применяемых ценах

данные об учтенном объеме продаж

Полнота и точность данных об объеме продаж

Получение аудиторских доказательств полноты и точности информации, генерируемой информационными системами клиента

может проводиться

параллельно с текущими аудиторскими процедурами, объектом которых является данная информации, и является составной частью этих процедур

посредством тестирования соответствующих средств контроля

Рис. 3 - Структура (план) проверки достоверности, точности и полноты информации, используемой при проведении аудиторских процедур

В некоторых случаях аудитор может сделать вывод о необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур, которые могут включать применение методов аудита с использованием компьютеров.

Например, подтверждающая информация, полученная из независимого внешнего по отношению к клиенту источника, может укрепить доверие аудитора к заявлениям руководства (рис. 4).

Аудиторские доказательства

не противоречат друг другу

получены из различных источников

являются разными по характеру

более убедительны

аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате раздельного рассмотрения доказательств

способствуют выявлению отдельных ненадежных аудиторских доказательств

противоречат друг другу

аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимы для выяснения причин такого несоответствия

Рис. 4 - Метод анализа аудиторских доказательств

Аудитор должен взвешивать соотношение между расходами, связанными с получением доказательств, и полезностью получаемой при этом информации. Сами по себе сложность работы или понесенные затраты не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры, для которой не существует альтернативы. Для формулирования обоснованных выводов, на которых будет основываться аудиторское мнение, аудитор обычно использует выборочные методы исследования. Как правило, аудитор полагается на доказательства, которые в большей мере предоставляют доводы в поддержку определенного вывода, а не на те, которые носят исчерпывающий характер. Аудитор не может считать достаточным получение доказательств, которые представляются малоубедительными.

2. Описание способов получения аудиторских доказательств

Доказательства - документы и другая соответствующая информация, которую использует аудитор при формулировке найденных фактов или выводов (заключений). Доказательства должны позволить аудитору составить мнение о проверяемой финансовой информации.

Согласно МСА 500 «Аудиторские доказательства» термин «Аудиторские доказательства» - это информация, получаемая аудитором в процессе формулирования выводов, на которых основывается аудиторское заключение. Аудиторские доказательства включают в себя первичные документы и учетные записи, лежащие в основе финансовой отчетности, а также подтверждающую информацию из других источников

Достоверность аудиторских доказательств зависит от обстоятельств, при которых они получены. Доказательство, полученное самим аудитором, более достоверно, чем полученное от предприятия. Доказательства в форме документов и письменных показаний достовернее устных показаний.

По доказательному значению контролируемые документы разделяются на четыре группы. Это первичные, сводные, неофициальные и вспомогательные документы.

Под *первичными* *документами* подразумеваются такие документы, которые отражают хозяйственные операции либо являются основой для их происхождения или подтверждают какие-либо события, факты, количество и состояние проверяемых ресурсов.

*Сводные документы* - это такие документы, которые в укрупненном виде отражают различные данные. Отличительной особенностью является их вторичность. Их составление не связано с хозяйственными операциями. В них лишь зарегистрированы эти операции по данным первичных документов, которые материально ответственные лица и другие работники ведут по своей инициативе, составляют их, не соблюдая установленного порядка оформления аналогичных документов, и фиксируют в них экономические явления, происходящие в контролируемом предприятии.

К *вспомогательным* относят такие документы, в которых изложено мнение отдельных лиц по экономическим вопросам и явлениям, происходящим на контролируемом предприятии.

По данным первичных документов можно сделать категорический вывод о недостачах, нарушениях, злоупотреблениях, размере материального ущерба. Неофициальные и вспомогательные документы доказательного значения не имеют, однако могут быть успешно использованы при выборе направления контроля, оценке выявленных фактов и определении степени виновности отдельных работников в допущенных нарушениях.

По данным сводных документов можно сделать вывод при условии правильной регистрации в них первичных данных.

Аудиторские доказательства предназначены для получения представления о предприятии, тестирования операционной эффективности средств контроля и выявления существенных искажении (рис. 5).

Доказательства нужны для

получения правильного представления о деятельности клиента и среды, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, оценки рисков существенного искажения на уровне отчетности и на уровне предпосылок подготовки отчетности

тестирования (когда оно обязательно или если является составной частью выбранного аудитором подхода) операционной эффективности средств контроля для предотвращения или выявлении и корректировки существенных искажений на уровне предпосылок подготовки отчетности

выявления существенных искажений на уровне предпосылок подготовки отчетности

Проводят «процедуры проверки по существу», которые включают детальное тестирование однотипных операций, сальдо счетов бухгалтерского учета

Проводят «тесты средств контроля»

Проводят «процедуры оценки рисков»

## Рис. 5 - Структура предназначения доказательств

2.1 Основные источники информации

Основные источники информации (доказательной информацией) показаны на рис. 6.

бухгалтерская (финансовая) отчетность субъекта

сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц

результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта

результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта

устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц

первичные документы экономического субъекта и третьих лиц

регистры бухгалтерского учета экономического субъекта

Источники получения аудиторских доказательств

Рис. 6 - Источники получения аудиторских доказательств

Качество доказательств зависит от их источников. Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций.

Определение достаточности аудиторских доказательств зависит от следующих факторов:

1. степени аудиторского риска, т.е. вероятности принятия неверного решения аудиторской организацией;
2. наличия свидетельства от независимого источника (третьих лиц) как более достоверного, чем полученное непосредственно от сотрудников экономического субъекта;
3. получения аудиторского доказательства на основе данных системы внутреннего контроля, которое является тем более достоверным, чем лучше состояние системы внутреннего контроля;
4. получения информации в результате самостоятельного анализа или проверки аудиторской организации как более достоверной, чем сведения, полученные от других лиц;
5. получения аудиторских доказательств в форме документов и письменных показаний как более достоверных, чем показания в устной форме;
6. возможности сопоставления выводов, сделанных в результате использования доказательств, полученных из различных источников.

Аудиторский риск уменьшается, если аудитор использует доказательства, полученные из различных источников и разные по форме представления. Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, аудитору необходимо использовать дополнительные аудиторские процедуры, чтобы разрешить возникшие противоречия и быть уверенным в достоверности собранных доказательств и обоснованности полученных выводов.

Если аудиторской организации экономическим субъектом не представлены существующие документы в полном объеме и она не в состоянии собрать достаточные аудиторские доказательства по какому-либо счету и (или) операции, аудиторская организация обязана отразить это в отчете (письменной информации руководству экономического субъекта) и может рассмотреть вопрос о подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

2.2 Методика получения доказательств

Аудитор должен обладать полной, достоверной и надежной информацией, достаточной для выдачи обоснованных заключений. Источниками информации могут быть учетная система, подтверждающая документация, материальные активы, администрация и персонал предприятия, клиенты, поставщики и др. Информация, имеющаяся в распоряжении аудитора, должна позволить ему сделать обоснованное заключение о полноте учета активов и пассивов предприятия, правильности и достоверности учета доходов и расходов, определения прибыли. Аудитор должен сопоставлять выводы, сделанные в результате использования различных источников.

Особое внимание при этом обращается на обнаружение и предупреждение подделок документов, что, в конечном счете, означает раскрытие и предотвращение многих нарушений и злоупотреблений. Анализ качества документов свидетельствует о том, что наиболее часто подделанные документы встречаются в торговле и общественном питании, в промышленности, сельском хозяйстве, органах государственного управления, строительстве, заготовительных организациях, финансовых органах, банках и т.д.

Чаще всего подделке подвергаются документы, оформляющие движение ценностей: накладные, требования, счета-фактуры, доверенности, платежные и расчетно-платежные ведомости, квитанции, приходные и расходные кассовые ордера. Значительный процент составляют подделки различных частных расписок, подделки в актах на списание и передачу материальных ценностей, в нарядах, банковских документах. Среди поддельных реквизитов документов на первом месте стоят подписи, в два раза реже подделывают текст и цифровые записи и лишь в 4% случаев это бывают оттиски штампов и печатей.

В большинстве случаев практикуют выполнение текста и подписей от имени вымышленных лиц, воспроизведение подписей от имени других граждан, техническое копирование подписей и текста. Значительно реже подделки совершают посредством подчисток, дописок, переделок, исправлений, травления и смывания.

Практика показывает, что нередко документы содержат многочисленные не оговоренные исправления, зачеркивания, подчистки, нечеткие оттиски печатей и штампов, что позволяет отдельным лицам совершать злоупотребления.

Поэтому аудиторы должны быть знакомы с методами осмотра документов, а также со средствами предупреждения подделок. Необходимо, чтобы был установлен рациональный порядок использования документов, документы исполнялись на соответствующей бумаге и чернилами (пастой), хранились надлежащим образом, защищались специальными средствами (защитная сетка, поверхностное окрашивание, нанесение оптически активных веществ и добавление химикатов при изготовлении бумаги, изготовление серий бланков, покрытие документов пластиковыми полимерными пленками).

Для сбора сведений (доказательств) аудитор должен иметь четкое понятие о технологии таких способов ревизии, как экспертиза, наблюдение, запрос и подтверждение, независимые тесты и тесты на соответствие, инспекция, вычисления, аналитическая проверка.

Получаемые свидетельства можно классифицировать в свете общепринятых правил подачи информации, предусмотренных законодательством.

*Косвенные свидетельства -* это сведения, не имеющие отношения к фактам по данному вопросу. Например, надежность системы внутреннего контроля может служить косвенным доказательством отсутствия значимых ошибок в финансовой отчетности проверяемого предприятия.

*Прямое свидетельство -* свидетельство, подтверждаемое первичными документами и учетными регистрами (например, факт наличия недостачи, подтверждаемый инвентаризационной и сличительной ведомостями).

Прямые свидетельства могут подразделяться на материальные и нематериальные источники.

Под *материальными источниками* подразумеваются документы и натурные объекты.

*Нематериальными источниками* являются моментные явления, а также предприятия, организации и граждане, поддерживающие связи с контролируемым предприятием и располагающие данными, представляющими интерес для аудиторов.

По доказательному значению проверяемые документы подразделяют на четыре группы: первичные, сводные, неофициальные и вспомогательные.

Под *первичными документами* подразумеваются такие документы, которые отражают хозяйственные операции либо являются основой для их проведения или подтверждают какие-либо события, факты, количество и состояние проверяемых ресурсов.

*Сводные -* это такие документы, которые в укрупненном виде отражают различные данные. Отличительной особенностью является их вторичность. Их составление не связано с хозяйственными операциями. В них лишь зарегистрированы эти операции по данным первичных документов.

*Неофициальными документами* следует считать такие, которые материально ответственные лица и другие работники ведут по своей инициативе, составляют их, не соблюдая установленного порядка оформления аналогичных документов, и фиксируют в них экономические явления, происходящие на контролируемом предприятии.

*Вспомогательными* являются такие документы, в которых изложено мнение отдельных лиц по экономическим вопросам и явлениям, происходящим на контролируемом предприятии.

По данным первичных документов можно сделать вывод о недостачах, нарушениях, злоупотреблениях, размере материального ущерба.

По данным сводных документов можно сделать условно точный вывод. Условием является правильность зарегистрированных в них данных.

Неофициальные и вспомогательные документы доказательного значения не имеют. Однако они могут быть успешно использованы при выборе направления контроля, оценке выявленных фактов и определении степени виновности отдельных работников в допущенных нарушениях.

Аудитор в своих рабочих бумагах должен соответствующим образом учитывать свидетельства (доказательства), обнаруженные в ходе ревизии. Такое документирование важно по нескольким причинам, а именно: оно служит основой и подтверждением выводов аудиторов и его отчета; повышает эффективность и продуктивность ревизионных мероприятий; служит источником информации для подготовки отчетов и ответов на запросы из различных инстанций; способствует планированию, надзору и качественному выполнению порученной работы; обеспечивает информацию для будущих работ.

Содержание рабочих документов отражает степень профессиональной подготовки аудитора. Записи в рабочих документах должны быть настолько полными и подробными, чтобы впоследствии аудитор, который не имел отношения к данной ревизии, мог из данных документов выяснить, какая работа проделана, и дать заключение.

При сборе свидетельств первостепенное значение имеет фиксирование внимания аудитора на изучении отклонений в критических точках контроля. При этом лучшие результаты достигаются тогда, когда внимание сосредоточивается на тех точках, которые являются критическими для оценки эффективности всего производства.

Чем больше аудитор сосредоточится на отклонениях в критических точках, тем эффективнее будет сам контроль и значимее полученные свидетельства.

Большое значение для аудитора имеют свидетельства, представляемые специалистами ревизуемого предприятия. Потребность в свидетельствах специалистов определяется при планировании аудиторского обследования. При этом аудитор учитывает компетентность, квалификацию, опыт и репутацию специалиста, вероятность выдачи необъективной информации. Отчет о проведенной специалистом работе по форме и содержанию должен быть таким, чтобы он мог считаться аудиторской информацией. В нем целесообразно отражать цели, объем и предмет обследования; источники информации, предоставленные специалисту; результаты сравнения с финансовой отчетностью и аналогичными показателями прошлых лет; предложения для их использования клиентом.

Предоставленные данные специалиста аудитор оценивает с точки зрения достоверности, соответствия и совместимости с финансовой отчетностью, четкости определения выводов и предложений. Если аудитор имеет какие-либо сомнения относительно свидетельства, то их обсуждают со специалистом и клиентом.

В процессе ревизии аудитор может получить свидетельства от банков, обслуживающих клиента. Для этого во все известные банки клиента с его разрешения посылаются стандартные письма-заявки на банковский отчет для целей аудита. Независимые банковские отчеты позволяют аудитору получить данные, отражающие наличие и размер обязательств и активов, установить правильность обращения с ними, а также использовать другие данные, имеющие непосредственное отношение к аудиту.

Источником аудиторских свидетельств являются репрезентации руководства, т.е. обращение аудиторов к администрации с просьбой о письменном представлении им сведений по отдельным вопросам. Будучи источником аудиторской информации, письменная репрезентация служит в то же время напоминанием администрации об ее ответственности за состояние финансовой отчетности и непосредственной обязанности полностью раскрывать перед аудитором необходимые данные. Письменная репрезентация дается по вопросам, значимым для финансовой отчетности, тогда, когда аудитор сомневается в достоверности информации для формирования безусловного мнения. Устная репрезентация представляется на протяжении всей аудиторской проверки в ответ на соответствующие запросы. Она может подтверждаться свидетельствами из других источников.

2.3 Система тестов для получения информации

Методы получения аудиторских доказательств, аудиторские процедуры можно подразделить на несколько групп (рис. 7).

аналитические процедуры

сканирование

опрос

проверка документов

составление альтернативного баланса

прослеживание

проверка соблюдения правил учета хозяйственных операций

подтверждение

инвентаризация

инспектирование

пересчет документов

клиента

экспертная проверка

наблюдение

Процедуры получения аудиторских доказательств

Рис. 7 - Процедуры получения аудиторских доказательств

*Пересчет документов клиента (арифметическая проверка)* – процедура, при которой проверяется точность независимых подсчетов, вычислений и других арифметических действий.

Данный тип проверки выполняется чаще всего выборочно, при этом аудиторы (аудиторские организации) должны следовать стандарту аудиторской деятельности «Аудиторская выборка».

Если субъект аудита ведет документацию на компьютере, есть возможность проверки расчетов аудитором, используя также ЭВМ.

Следующая процедура - *экспертная проверка*, позволяющая подтвердить подлинность документов. Проверяется подлинность подписей должностных лиц, отсутствие дописок текста, букв, зачеркивание, соответствие составления документов датам отражения в них операций.

*Инспектирование* *-* периодическая проверка на месте аудиторами записей, документов или материальных активов и уместности совершенных операций с целью установления финансового положения предприятия.

*Проверка соблюдения правил учета хозяйственных операций* – процедура, позволяющая аудиторам (аудиторским фирмам) контролировать учетные работы, выполняемые бухгалтерией.

*Подтверждение* - аудиторская организация получает подтверждение в письменной форме от независимой третьей стороны о реальности счетов дебиторской и кредиторской задолженностей, остатков на счетах.

Запрос на подтверждение готовится от имени руководства в виде документа в адрес независимой стороны с требованием предоставить необходимую информацию аудиторской организации. Также при необходимости аудиторская организация может напрямую связаться с третьей стороной.

Если информация, полученная от третьей стороны, и информация в учетных записях расходятся, нужно сделать дополнительные процедуры для выяснения причины.

*Наблюдение -* это способ контроля за выполнением другими лицами процедур в непосредственном присутствии аудитора для целенаправленного и объективного восприятия информации. Например, аудитор может наблюдать за проведением подсчета запасов сотрудниками субъекта или выполнением контрольных процедур, не оставляющих аудиторских следов.

*Прослеживание* – аудитор проверяет некоторые первичные документы, правильное отражение соответствующих хозяйственных операций в бухгалтерском учете. Позволяет изучить нетипичные ситуации, отраженные в документах клиента.

*Проверка документов* – аудитор должен убедиться в реальности определенного документа. Выбирается определенная запись бухгалтерского учета и отслеживается отражение операции до первичного документа, подтверждающего реальность ее (операции) выполнения. Также изучаются результаты данной операции и влияние ее на конечный финансовый результат.

*Составление альтернативного баланса* – расширенный пересчет документов.

Данная процедура используется для получения доказательств о полноте отражения и реальности в учете готовой продукции (выполненных услуг) путем составления баланса израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ). Это позволяет аудиторам выявить отклонения от нормативного расхода материалов и выхода продукции и убедиться в достоверности исчисления финансового результата.

По результатам деятельности предприятия за квартал, полугодие, год возможно получить сальдовый или оборотный балансы.

Работа трудоемкая, но она позволяет проверить ведение учета в целом.

*Опрос -* заключается в поиске информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами субъекта. Опросы включают в себя как официальные письменные опросы, адресованные третьим сторонам, так и неофициальные устные опросы, адресованные лицам внутри субъекта. Ответы по опросам могут предоставить аудитору информацию, не имевшуюся у него ранее, или подтверждающие аудиторские доказательства. При этом оценка достоверности полученной информации основывается на компетентности, опытности, независимости и честности опрашиваемого.

*Сканирование* применяют по конкретному направлению для изучения нетипичных операций в документации аудируемого лица. Например, сканирование кредитовых записей счетов расходов и подтверждение их данными первичных документов.

*Аналитическая проверка -* изучение важнейших коэффициентов, трендов и других статистических материалов, исследование любых необычных и неожиданных отклонений. По результатам проверки оцениваются изменения в деятельности клиента, ошибки в финансовой отчетности.

В процессе проверок осуществляются процедуры с использованием в зависимости от преследуемых целей независимых тестов и тестов на соответствие.

*Независимые тесты* предназначены для проверки операций и остатков, а также осуществления других процедур с целью получения сведений о полноте, правильности и законности операций, содержащихся в бухгалтерских записях и финансовой отчетности.

*Тесты на соответствие* применяются для проведения проверки с целью выявления соответствия процедур внутреннего контроля установленным нормам.

Абсолютно все аудиторские тесты классифицируются в соответствии с процедурой их осуществления.

*Ротационные тесты* представляют собой процедуры, в соответствии с которыми объекты, подлежащие аудиторской проверке, выбираются аудитором поочередно, на принципах ротации. Выборка, как правило, осуществляется наугад.

*Глубинные тесты* представляют собой определенную выборку операций, проверяемых на всех стадиях соответствующего учетного цикла.

*Тесты слабых мест* предназначены для проверки конкретного аспекта внутреннего контроля, где аудитор предполагает ошибки. При установлении несостоятельности внутреннего контроля базу проверки расширяют.

*Направленные тесты* применяют с целью последовательного контроля за осуществляемыми операциями. Например, если аудитор желает удостовериться, что выручка от продаж не преуменьшается, то он последовательно начинает проверку с первичных документов, приложенных к отчетам материально ответственных лиц, и завершает проверкой счетов "Товары" и "Реализация товаров".

*Сквозные тесты* - это ограниченная форма глубинного теста, используемая, например, для характеристики системы учета.

Большое значение для получения аудиторских свидетельств имеет *выборочное обследование,* удешевляющее аудит. Оно может быть статистическим, при котором характеристика всей совокупности фактов дается по некоторой их части, отобранной случайно. При этом для определения размеров выборки, оценки выборочного обследования и размеров возможного риска используется теория вероятностей.

Наиболее распространенным приемом получения свидетельств является *аналитическая проверка.*

Аналитическая проверка будет более эффективна при ежегодном сборе сведений о клиенте, когда записи клиента собираются в файлах компьютера и разрабатывается программное обеспечение аудиторского контроля.

Аналитические процедуры – это оценка и анализ полученной информации, исследование показателей (экономических и финансовых) аудируемого лица, чтобы выявить искажения, их причины в бухгалтерском учете хозяйственных операций.

Аналитические процедуры выполняются на протяжении всего этапа аудиторской проверки, что повышает ее качество и сокращает трудозатраты. Их можно сочетать с другими процедурами на этапе исследования.

Основные разновидности аналитических процедур показаны на рис. 8.

сравнение фактических финансовых показателей с прогнозными

сравнение фактических показателей с плановыми

сравнение показателей клиента со среднеотраслевыми данными

сравнение фактических показателей отчетного периода с показателями предыдущего периода

сопоставление изменений нескольких видов коэффициентов

Типичные виды аналитических процедур

Рис. 8 - Основные виды аналитических процедур

Важным приемом получения аудиторских свидетельств является *присутствие аудитора при инвентаризации,* в результате чего он выявляет наличие, принадлежность и правильность оценки ценностей. Для этого также используются регистры учета запасов, система бухгалтерского учета, результаты предыдущих инвентаризаций. При этом аудитор должен убедиться в доброкачественности проводимых инвентаризаций и правильности отражения результатов в бухгалтерском учете.

Обычно руководство субъекта устанавливает процедуры, в соответствии с которыми, по крайней мере один раз в год, производится инвентаризация запасов, служащая основанием для подготовки финансовой отчетности или удостоверяющая надежность системы непрерывного учета запасов.

В случае, если запасы существенны для финансовой отчетности, согласно МСА 501 «Аудиторское доказательство – дополнительные вопросы, касающиеся конкретных статей» аудитор должен получить достаточные соответствующие аудиторские доказательства относительно их наличия и состояния, присутствуя, если это практически осуществимо, при их инвентаризации. Такое присутствие позволит аудитору провести инспектирование запасов и наблюдение за выполнением установленных руководством субъекта процедур отражения и контролирования результатов подсчета, а также получить доказательства, подтверждающие надежность процедур, установленных руководством субъекта.

Если в силу непредвиденных обстоятельств присутствие при инвентаризации запасов на запланированную дату не представляется возможным, аудитор должен выполнить процедуры подсчета или провести наблюдение за отдельными процедурами подсчета в какой-либо другой день.

В ходе планирования присутствия при инвентаризации запасов или выполнения альтернативных процедур аудитор рассматривает данные, представленные на рис. 9.

При инвентаризации запасов аудитору следует рассматривать

Неотъемлемый риск, риск контроля и риск необнаружения, а также существенность в отношении товарно-материальных запасов

Характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, применяемых в отношении товарно-материальных запасов

Сроки проведения инвентаризации

Место хранения товарно-материальных запасов

Необходима ли помощь экспертов

Рис. 9 - Данные, которые следует рассматривать аудитору при инвентаризации запасов

Если запасы размещены в нескольких местах, аудитору следует решить, какие места хранения запасов необходимо посетить, принимая во внимание существенность этих запасов и оценку неотъемлемого риска и риска контроля в различных местах хранения запасов.

Для получения уверенности в том, что процедуры, установленные руководством субъекта, выполняются соответствующим образом, аудитору необходимо провести наблюдение за процедурами, выполняемыми сотрудниками, а также выполнить контрольные подсчеты.

Аудитор будет также рассматривать процедуры разделения по периодам, включая подробную информацию о движении запасов до, во время и после подсчета, с тем, чтобы учет такого движения можно было проверить позднее.

Аудитор будет тестировать окончательный список запасов, составленный на основании последней инвентаризации, с тем, чтобы оценить, насколько точно он отражает фактические результаты подсчета.

Если запасы находятся на хранении и под контролем третьей стороны, аудитор обычно будет получать непосредственно от третьей стороны подтверждение относительно количества и состояния запасов, хранимых по поручению субъекта.

При аудиторской проверке фактического наличия нематериальных активов следует установить правильность реальной оценки, убедиться в их наличии в какой-то материальной форме (в виде папок с документацией, записи информации на технических носителях; полученных патентов, лицензий, авторских свидетельств и т.д.). Также он должен установить, каким образом, на основе каких расчетов, формул или нормативных документов была установлена оценка отдельных объектов.

Аудитор проводит контрольные проверки, убеждаясь в адекватности записей в инвентаризационных описях запасам материальных ценностей, делает выводы о состоянии сохранности запасов, правильности перекрытия пересортицы и списания естественной убыли, расследует факты возникновения крупных недостач и делает необходимые записи в рабочих документах.

Заключение

Под **доказательством** понимается факт, который может служить подтверждением или опровержением существования другого факта, или процесс получения сведений об определенном факте, которые позволяют сформировать мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

При сборе, накоплении и анализе доказательств необходимо рассматривать:

- их структуру;

- требования, которым они должны отвечать;

- виды (классификацию).

Аудитор должен обладать полной, достоверной и надежной информацией, достаточной для выдачи обоснованных заключений. Источниками информации могут быть учетная система, подтверждающая документация, материальные активы, администрация и персонал предприятия, клиенты, поставщики и др. Информация, имеющаяся в распоряжении аудитора, должна позволить ему сделать обоснованное заключение о полноте учета активов и пассивов предприятия, правильности и достоверности учета доходов и расходов, определения прибыли. Аудитор должен сопоставлять выводы, сделанные в результате использования различных источников.

Для сбора сведений (доказательств) аудитор должен иметь четкое понятие о технологии таких способов ревизии, как экспертиза, наблюдение, запрос и подтверждение, независимые тесты и тесты на соответствие, инспекция, вычисления, аналитическая проверка.

Методика получения доказательств можно подразделить на несколько групп.

*Пересчет документов клиента (арифметическая проверка)* – процедура, при которой проверяется точность независимых подсчетов, вычислений и других арифметических действий.

Следующая процедура - *экспертная проверка*, позволяющая подтвердить подлинность документов. Проверяется подлинность подписей должностных лиц, отсутствие дописок текста, букв, зачеркивание, соответствие составления документов датам отражения в них операций.

*Инспектирование* *-* периодическая проверка на месте аудиторами записей, документов или материальных активов и уместности совершенных операций с целью установления финансового положения предприятия.

*Проверка соблюдения правил учета хозяйственных операций* – процедура, позволяющая аудиторам (аудиторским фирмам) контролировать учетные работы, выполняемые бухгалтерией.

*Подтверждение* - аудиторская организация получает подтверждение в письменной форме от независимой третьей стороны о реальности счетов дебиторской и кредиторской задолженностей, остатков на счетах.

*Наблюдение -* это способ контроля за выполнением другими лицами процедур в непосредственном присутствии аудитора для целенаправленного и объективного восприятия информации. Например, аудитор может наблюдать за проведением подсчета запасов сотрудниками субъекта или выполнением контрольных процедур, не оставляющих аудиторских следов.

*Прослеживание* – аудитор проверяет некоторые первичные документы, правильное отражение соответствующих хозяйственных операций в бухгалтерском учете. Позволяет изучить нетипичные ситуации, отраженные в документах клиента.

*Проверка документов* – аудитор должен убедиться в реальности определенного документа. Выбирается определенная запись бухгалтерского учета и отслеживается отражение операции до первичного документа, подтверждающего реальность ее (операции) выполнения. Также изучаются результаты данной операции и влияние ее на конечный финансовый результат.

*Составление альтернативного баланса* – расширенный пересчет документов.

Данная процедура используется для получения доказательств о полноте отражения и реальности в учете готовой продукции (выполненных услуг) путем составления баланса израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ). Это позволяет аудиторам выявить отклонения от нормативного расхода материалов и выхода продукции и убедиться в достоверности исчисления финансового результата.

*Опрос -* заключается в поиске информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами субъекта. Опросы включают в себя как официальные письменные опросы, адресованные третьим сторонам, так и неофициальные устные опросы, адресованные лицам внутри субъекта. Ответы по опросам могут предоставить аудитору информацию, не имевшуюся у него ранее, или подтверждающие аудиторские доказательства. При этом оценка достоверности полученной информации основывается на компетентности, опытности, независимости и честности опрашиваемого.

*Сканирование* применяют по конкретному направлению для изучения нетипичных операций в документации аудируемого лица. Например, сканирование кредитовых записей счетов расходов и подтверждение их данными первичных документов.

*Вычисления -* арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и проведение самостоятельных вычислений.

*Аналитическая проверка -* изучение важнейших коэффициентов, трендов и других статистических материалов, исследование любых необычных и неожиданных отклонений. По результатам проверки оцениваются изменения в деятельности клиента, ошибки в финансовой отчетности.

Большое значение для получения аудиторских свидетельств имеет *выборочное обследование,* удешевляющее аудит. Оно может быть статистическим, при котором характеристика всей совокупности фактов дается по некоторой их части, отобранной случайно. При этом для определения размеров выборки, оценки выборочного обследования и размеров возможного риска используется теория вероятностей.

Важным приемом получения аудиторских свидетельств является *присутствие аудитора при инвентаризации,* в результате чего он выявляет наличие, принадлежность и правильность оценки ценностей. Для этого также используются регистры учета запасов, система бухгалтерского учета, результаты предыдущих инвентаризаций. При этом аудитор должен убедиться в доброкачественности проводимых инвентаризаций и правильности отражения результатов в бухгалтерском учете.

При аудиторской проверке фактического наличия нематериальных активов следует установить правильность реальной оценки, убедиться в их наличии в какой-то материальной форме (в виде папок с документацией, записи информации на технических носителях; полученных патентов, лицензий, авторских свидетельств и т.д.), а также установить, каким образом, на основе каких расчетов, формул или нормативных документов была установлена оценка отдельных объектов.

Аудитор проводит контрольные проверки, убеждаясь в адекватности записей в инвентаризационных описях запасам материальных ценностей, делает выводы о состоянии сохранности запасов, правильности перекрытия пересортицы и списания естественной убыли, расследует факты возникновения крупных недостач и делает необходимые записи в рабочих документах.

Список использованной литературы

1. Закон РК «Об аудиторской деятельности» от 20.11.1998г. с изменениями от 6.04.2010 г.
2. Абленов Д.О., Основы аудита. - Алматы, Экономика, 2003.
3. Ажибаева З.Н. Аудит. - Алматы Экономика 2004.
4. Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. Перевод с английского. Главный редактор профессор Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005.
5. Барышников Н.П. Организация и методика общего аудита. – М.: Информационно-издательский дом «ФИЛИНГ», 2004.
6. Дюсембаев К.Ш. Егембердиева С.К. Аудит и анализ финансовой отчетности. – Алматы Каржы-Каражат 2007.
7. Ержанов М.С Аудит Алматы 2005.
8. Международные стандарты аудита, 2007.
9. Нурсеитов Э.О. Аудиторская деятельность – Алматы, Издательство LEM, 2005.
10. Нурсеитов Э.О., Нурсеиттов Д.Э. Международные стандарты аудита: принципы и практика: Учебное пособие. – Алматы: Экономика, 2008.
11. Овсийчук М.Ф. Аудит. Организация. Методика проведения. – М.: ТОО «Интелтех», 2007.
12. Правила аудиторской деятельности (составление и комментарий Ю. А. Данилевского). – М.: Бухгалтерский учет, 2008.
13. Робертсон Дж. Аудит. Перевод с английского. – М.: КРМС, Аудиторская фирма «Контакт», 2006.