

УДК 657.635.4

## ОПТИМИЗАЦИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

канд. экон. наук, доц. Г.М. ПУПКО

(Белорусский государственный экономический университет, Минск)

Раскрываются виды аудиторских доказательств, их классификация по значимости для пользователей. Подробно изложен порядок получения отдельных доказательств. Для формирования обоснованных выводов, на которых базируется аудиторское мнение, аудиторская организация должна собрать достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. Способы получения аудиторских доказательств выбираются аудитором в зависимости от профиля деятельности проверяемого субъекта хозяйствования, рискованности его бизнеса, финансового состояния, качества внутреннего контроля и состояния бухгалтерского учета. Изложен порядок оптимизации аудиторских доказательств. Разработан акт взаимосверки расчетов, который будет способствовать получению достоверных сведений о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетах расчетов, счетах дебиторской и кредиторской задолженности организации, что, в свою очередь, будет способствовать объективному мнению аудитора.

**Ключевые слова:** аудит, аудиторские доказательства, акт сверки, внутренние доказательства, внешние доказательства, существенность в аудите, аудитор, расчеты, сбор доказательств.

**Введение.** Аудитор самостоятельно определяет процедуры получения аудиторских доказательств. При этом информация, имеющаяся в распоряжении аудитора, должна позволить ему составить заключение о следующем: все активы и пассивы учтены; принадлежат проверяемой организации; соблюдаются правила учета, предусмотренные Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» [1], учетной политикой организации; все доходы и расходы учтены в отчетном периоде; совершались ли в действительности отраженные в учете хозяйственно-финансовые операции; правильно ли сформированы финансовые результаты субъекта хозяйствования.

Для обоснования своих выводов аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства на основе независимых процедур [2].

Целью работы выступает *оптимизация аудиторских доказательств в процессе проведения аудита.*

**Основная часть.** При проведении аудиторских процедур (аналитических процедур, оценки системы внутреннего контроля, проверки отражения в учете оборотов и сальдо по счетам, результатов инвентаризаций и др.) аудитору необходимо получить достаточные доказательства о степени достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица [3].

Проверка учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции является важным этапом аудита. Данный участок играет своеобразную роль «перекрестка» аудиторской проверки, так как на этом этапе используют результаты проверки почти всех разделов учета: заработной платы, основных средств, материально-производственных запасов и других.

При разработке и документальном оформлении общего плана и стратегии аудита следует уточнить предполагаемый объем и характер проведения аудиторских процедур. Это позволит аудитору более качественно, эффективно и на высоком профессиональном уровне выполнить свою работу. Объем требующейся информации определяет аудитор на основе своего опыта и профессионального суждения.

Аудиторские доказательства в зависимости от способа их получения делятся на внутренние, внешние и смешанные. *Внутренние доказательства* получают на основе информации, предоставляемой непосредственно аудируемым лицом. *Внешние* получают от третьих сторон, как правило, по запросу аудиторской организации. *Смешанные* формируются на основе информации, получаемой от субъекта хозяйствования и подтвержденной третьей стороной. На наш взгляд, наиболее достоверными являются доказательства, поступившие в письменном виде от третьей стороны или полученные непосредственно самим аудитором [4].

Основными источниками получения аудиторских доказательств, по нашему мнению, являются:

- первичные документы субъекта хозяйствования и третьих лиц;
- регистры бухгалтерского учета субъекта хозяйствования;
- результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования;
- результаты анализа на основе сопоставления одних документов или данных субъекта хозяйствования с другими, а также сопоставление документов или данных субъекта хозяйствования с документами или данными третьих лиц;
- результаты инвентаризаций имущества субъекта хозяйствования;
- бухгалтерская и статистическая отчетность;
- материалы судебных дел (при их наличии);
- пояснения сотрудников субъекта хозяйствования и третьих лиц.

*Достаточность и значимость аудиторских доказательств*, на наш взгляд, зависит от следующих основных факторов:

- независимости источника доказательств;
- степени принятого аудиторского риска и существенности в аудите;
- результатов анализа, выполненного непосредственно аудитором;
- уровня организованности системы внутреннего контроля;
- возможности сопоставить и проанализировать документы и данные, полученные из различных источников.

Доказательства являются более значимыми, если они получены в письменном виде.

Полученные аудиторские доказательства отражаются в рабочей документации аудитора в виде заполненных бланков, записей, таблиц. Если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из других источников, аудитор для уверенности в достоверности собранных доказательств должен провести дополнительные аудиторские процедуры с обязательным их отражением в рабочей документации.

Способы получения аудиторских доказательств выбираются аудитором в зависимости от профиля деятельности проверяемого субъекта хозяйствования, рискованности его бизнеса, финансового состояния, качества внутреннего контроля и состояния бухгалтерского учета.

К *основным методам* можно отнести: инвентаризацию; проверку соблюдения налогового законодательства и порядка совершения отдельных хозяйственных операций; оценку активов; подтверждение; устный опрос; аналитические процедуры; составление альтернативного баланса.

*Инвентаризация* позволяет получить полную информацию о наличии и состоянии имущества субъекта хозяйствования, она проводится как субъектом хозяйствования под наблюдением аудитора, так и аудиторской организацией.

*Проверка* соблюдения налогового законодательства и порядка совершения отдельных хозяйственных операций позволяет определить возможные убытки субъекта хозяйствования ввиду нарушения законодательства. Информация может быть признана достоверной только при ее получении в момент проведения исследования совершенных организацией операций.

*Оценка активов* проводится привлекаемыми независимыми оценщиками и позволяет определить реальную стоимость имущества, находящегося на балансе субъекта хозяйствования, для ее сопоставления с кредиторской задолженностью организации.

*Подтверждение* осуществляется с целью получения доказательств о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетах расчетов, счетах дебиторской и кредиторской задолженности. При этом аудитор должен иметь подтверждение от третьей стороны в письменной форме. Наиболее целесообразно, на наш взгляд, отправить от имени аудируемого субъекта третьим лицам акты взаимной сверки расчетов. Такой акт может иметь форму, представленную ниже.

**Акт взаимной сверки расчетов** – подтверждение задолженности, рассылается по факсу, телексу или заказной почтой дебиторам и кредиторам проверяемой организации. Акт подписывается руководителем проверяемой организации и заверяется печатью.

Все полученные ответы приобщаются к рабочим документам аудитора и являются доказательствами для подтверждения (неподтверждения) имеющейся дебиторской и кредиторской задолженности.

В случае если полученная от третьих сторон информация не совпадает с данными проверяемого субъекта хозяйствования, аудитор обязан выполнить дополнительные процедуры для получения достоверных подтверждений.

Устный опрос работников организации может проводиться аудитором в процессе всего аудита. Для проведения опроса целесообразно подготовить необходимые вопросы. Такие вопросы целесообразно оформлять на специальных анкетах, где опрашиваемые записывают свою фамилию и инициалы, а также подробные ответы на поставленные вопросы.

*Аналитические процедуры* – один из способов получения аудиторских доказательств, которые состоят в выявлении, анализе и оценке финансово-экономических показателей деятельности аудируемого субъекта хозяйствования.

На *стадии планирования аудита* аналитические процедуры позволяют аудитору сформулировать особенности деятельности организации, выявить необычные или искаженные в отчетности факты, определить области повышенного риска, требующие дополнительного внимания.

В процессе проведения аналитических процедур аудитор изучает экономическую деятельность организации, оценивает непрерывность ее работы, проводит анализ, тестирование. Аналитические процедуры проводятся аудитором на протяжении всего процесса аудита, повышая тем самым его качество.

Использование аналитических процедур в процессе аудита позволяет аудитору произвести оценку финансовых показателей путем изучения вероятных зависимостей между ними, что дает возможность оценить эффективность методов планирования, используемых организацией, выявить сложившиеся тенденции, области потенциального риска, вероятность банкротства.

### АКТ ВЗАМНОЙ СВЕРКИ РАСЧЕТОВ

Организация \_\_\_\_\_  
 Адрес \_\_\_\_\_  
 Дата \_\_\_\_\_  
 Телефон, факс, электронная почта \_\_\_\_\_

Аудиторской организацией \_\_\_\_\_ проводится аудит Вашей организации \_\_\_\_\_

Неотъемлемой частью аудиторской проверки является подтверждение остатков дебиторской и кредиторской задолженностей Вашей организации, возникших при расчетах с нами. Поэтому мы обращаемся к Вам с просьбой **подтвердить нижеследующую информацию**, заполнив при этом пустые строки:

Дебиторская задолженность  
 по состоянию на \_\_\_\_\_  
 по нашим данным:

\_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 по данным Вашей организации:  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

Кредиторская задолженность  
 по состоянию на \_\_\_\_\_  
 по нашим данным:

\_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 по данным Вашей организации:  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

Мы заверяем Вас, что полученная информация будет рассматриваться как строго конфиденциальная. Мы будем благодарны, если Вы подтвердите вышеуказанную информацию, заполните пропуски и подпишете настоящий акт, скрепив подписи печатью, чем заверите, что все пункты данного акта правильны.

Подписанный акт просим отправить аудиторской организации \_\_\_\_\_ до «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г. по адресу \_\_\_\_\_ телефоны \_\_\_\_\_.

Мы были бы Вам признательны, если бы для ускорения получения ответа Вы послали бы его нам по факсу \_\_\_\_\_ или непосредственно аудиторской организации по факсу \_\_\_\_\_.

Заранее благодарим за содействие.

С уважением заверяю, что вся информация данного акта верна.

Директор  
 аудируемой организации

\_\_\_\_\_ (подпись)

\_\_\_\_\_ ФИО

В **заключение** отметим, что составление альтернативного баланса производится аудитором с целью установления отклонений от нормативного расхода сырья, материалов и иных средств для получения доказательств правильности исчисления финансового результата.

### ЛИТЕРАТУРА

1. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013, № 57-3 : в ред. Закона Респ. Беларусь от 04.06.2015 г., № 268-3 // КонсультантПлюс. Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018. – Дата доступа: 12.02.2018.
2. Национальные правила аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 26 окт. 2000 г., № 114 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 10.12.2009 г., № 78 // КонсультантПлюс. Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018. – Дата доступа: 12.02.2018.

3. Национальные правила аудиторской деятельности «Аналитические процедуры» : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 07 февр. 2001 г., № 9 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 28.04.2015 г., № 23 // КонсультантПлюс. Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018. – Дата доступа: 12.02.2018.
4. Национальные правила аудиторской деятельности «Подтверждающая информация из внешних источников» : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 27 дек. 2005 г., № 165 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 28.04.2015 г., № 23 // КонсультантПлюс. Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018. – Дата доступа: 12.02.2018.
5. Подольский, В.И. Международные и внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности : учеб. пособие / В.И. Подольский. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 300 с.
6. Дробышевский, Н.П. Ревизия и аудит : учеб.-метод. пособие / Н.П. Дробышевский. – Минск : Амалфея : Мисанта, 2013. – 415 с.
7. Кочинев, Ю.Ю. Аудит организаций различных видов деятельности: Настольная книга аудитора / Ю.Ю. Кочинев. – СПб. : Питер, 2010. – 288 с.
8. Лемеш, В.Н. Ревизия и аудит : учеб. пособие / В.Н. Лемеш. – 3-е изд., доп. и перераб. – Минск : Изд-во Гревцова, 2013. – 271 с.
9. Пупко, Г.М. Ревизия и аудит : учеб. пособие / Г.М. Пупко. – Минск : БГЭУ, 2009. – 302 с.
10. Савин, А.А. Практический аудит : учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры : учебник / А.А. Савин. – М. : Юрайт, 2015. – 445 с.
11. Хмельницкий, В.А. Ревизия и аудит : учеб. пособие / В.А. Хмельницкий, Т.А. Гринь. – Минск : БГЭУ, 2011. – 472 с.
12. Хахонова, Н.Н. Аудит : учебник / Н.Н. Хахонова, И.Н. Богатая. – М. : КноРус, 2011. – 717 с.

Поступила 12.03.2018

## OPTIMIZATION OF AUDIT EVIDENCE

G. PUPKO

*The article reveals the types of audit evidence, their classification by significance for users. The procedure for obtaining individual evidence is described in detail. For the formation of valid conclusions on which to base the audit opinion, the auditor must collect sufficient and appropriate audit evidence. Methods of obtaining audit evidence chosen by the auditor depending on the profile of the audited entity, the risk of his business, financial condition, quality of internal control and the state of accounting. The article describes the order of optimization of audit evidence. The author has developed an act of mutual reconciliation of payments, which will contribute to obtaining reliable information about the reality of balances in cash accounts, settlement accounts, accounts receivable and payable of the organization, which in turn will contribute to the objective opinion of the auditor.*

**Keywords:** *audit, audit evidence, the reconciliation statement, internal evidence, external evidence, materiality in auditing, auditor, calculations, collection of evidence.*