

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В СИСТЕМЕ ДЕЙСТВУЮЩИХ НА ТЕРРИТОРИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА

Аннотация. В предлагаемой статье анализируется процедура получения аудиторских доказательств, регламентация которой содержится в международных стандартах аудита. Ключевую роль в системе международных стандартов, регулирующих получение аудиторских доказательств, играют МСА 200, МСА 500, признанные и действующие в текущий период на территории Российской Федерации. С учетом анализа указанных МСА и непосредственно связанных с ними международных стандартов аудита определяются понятие и виды аудиторских доказательств, их существенные характеристики, аудиторские процедуры, направленные на получение аудиторских доказательств, раскрываются методы отбора элементов тестирования с целью получения аудиторских доказательств, в том числе метод аудиторской выборки, позволяющий по определенной совокупности элементов сделать вывод о всей генеральной совокупности элементов. Кроме того, определяется порядок получения аудиторских доказательств в отношении отдельных статей финансовой отчетности.

Ключевые слова: международные стандарты аудита, аудиторские доказательства, получение аудиторских доказательств, виды аудиторских доказательств, аналитические процедуры получения аудиторских доказательств, отбор элементов тестирования, аудиторская выборка, независимый аудит, проведение аудита.



**Ольга Станиславовна
СОБОЛЬ,**

доцент кафедры
финансового права
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА),
кандидат юридических наук
ossobol@msal.ru
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

DOI: 10.17803/2311-5998.2020.73.9.071-076

O. S. SOBOL,

Associate Professor of the Department of Financial Law of the Kutafin Moscow
State Law University (MSAL), Cand. Sci. (Law)
ossobol@msal.ru

125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, 9

LEGAL REGULATION OF OBTAINING AUDIT EVIDENCE IN THE SYSTEM OF INTERNATIONAL AUDIT STANDARDS IN FORCE IN THE RUSSIAN FEDERATION

Abstract. This article analyzes the procedure for obtaining audit evidence, the regulation of which is contained in international auditing standards. The key role in the system of international standards governing the receipt of audit evidence is played by ISA 200, ISA 500, recognized and operating in the

© О. С. Соболь, 2020

current period in the Russian Federation. Taking into account the analysis of these ISAs and the directly related international audit standards, the concept and types of audit evidence are determined, their essential characteristics, audit procedures aimed at obtaining audit evidence, disclose methods for selecting test items in order to obtain audit evidence, including the audit sampling method, which allows for a conclusion on the entire set of elements to be drawn. In addition, the procedure for obtaining audit evidence in relation to certain items of the financial statements is determined.

Keywords: *international audit standards, audit evidence, obtaining audit evidence, types of audit evidence, analytical procedures for obtaining audit evidence, selection of test items, audit sample, independent audit, audit.*

Важнейшим требованием, обеспечивающим проведение аудита финансовой отчетности согласно Международному стандарту аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита», является требование о получении аудитором достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств в целях снижения аудиторского риска и формирования обоснованного мнения о достоверности финансовой отчетности. В этой связи вопрос о получении аудиторских доказательств и международных стандартах аудита, регламентирующих в текущий период нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации процедуру подобного рода, приобретает существенное значение.

Систему Международных стандартов аудита, применяемых на территории Российской Федерации и играющих ключевую роль в регулировании получения аудиторских доказательств, составляют:

- 1) Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (далее — МСА 200);
- 2) Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» (далее — МСА 500);
- 3) Международный стандарт аудита 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях» (далее — МСА 501)¹.

Понятие и виды аудиторских доказательств. МСА 200, МСА 500 определяют, что аудиторские доказательства — это информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение. При этом аудиторские доказательства включают:

- 1) информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, на которых основывается финансовая отчетность;
- 2) информацию, полученную из других источников.

Получение аудиторских доказательств осуществляется в процессе проведения аудита посредством реализации соответствующих аудиторских процедур.

¹ Введены в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н (СПС «КонсультантПлюс»).

Кроме того, допустимо использовать доказательства, полученные в рамках предшествующих аудиторских проверок, при условии сохранения ими актуальности в период проведения текущей проверки.

Таким образом, прослеживается накопительный характер аудиторских доказательств, которые могут быть получены из внутренних и внешних источников, в том числе со стороны руководства аудируемого лица. При этом отказ руководящего состава аудируемого лица в предоставлении аудитору запрашиваемой информации может расцениваться в качестве аудиторского доказательства и использоваться аудитором.

Согласно МСА 200 характеристика аудиторских доказательств сводится к двум существенным составляющим:

- 1) *количественная* характеристика, т.е. их достаточность (количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков существенного искажения, а также качества таких аудиторских доказательств);
- 2) *качественная* характеристика, т.е. их надлежащий характер (уместность и надежность доказательств для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение).

Аудитор оценивает достаточность и надлежащий характер доказательств, причем во взаимосвязи указанных характеристик. Следует учитывать, что надлежащий характер аудиторских доказательств влияет на уровень их достаточности, но достаточность доказательств (т.е. количественный уровень) не определяет их надлежащий уровень и не оказывает влияния на качественную характеристику аудиторских доказательств.

Аналитические процедуры получения аудиторских доказательств. В соответствии с МСА 315 и МСА 330² процесс сбора аудиторских доказательств в целях обоснования аудиторского мнения осуществляется путем проведения процедур оценки рисков, а также дальнейших аудиторских процедур (тестирования средств контроля, процедуры проверки по существу). Именно в этих формах осуществляется сбор аудиторских доказательств в рамках соответствующих аналитических процедур.

МСА 500 к аналитическим процедурам для сбора аудиторских доказательств относит:

- 1) *инспектирование*, включающее изучение записей и документов, как внутренних, так и внешних, а также физический осмотр актива (например, инспектирование записей на предмет их санкционирования, исполненного договора в целях выявления учетной политики, применяемой организацией, материальных активов для проверки их наличия);

² Международный стандарт аудита (МСА) 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»; Международный стандарт аудита (МСА) 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски». Указанные стандарты следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита».



- 2) *наблюдение*, которое связано с отслеживанием выполнения какого-либо действия другими лицами (например, наблюдение за процессом проведения инвентаризации³);
- 3) *внешнее подтверждение*, заключающееся в получении аудитором от подтверждающей стороны (третьего лица) письменного ответа (в частности, могут подтверждаться остатки по счетам, условия договоров организации, совершаемые организацией операции)⁴;
- 4) *пересчет*, который состоит в проверке аудитором математической правильности расчетов в документах либо записях;
- 5) *повторное проведение*, предполагающее повторную независимую реализацию аудитором каких-либо процедур, которые проводились аудируемым лицом;
- 6) *аналитические процедуры проверки по существу*, охватывающие оценку финансовой информации, как правило, ближе к окончанию аудита⁵;
- 7) *запрос*, представляющий собой обращение аудитора за интересующей информацией к осведомленным лицам и последующую оценку предоставленного ответа. Такая форма аналитических процедур применяется в рамках всех этапов аудита.

В определенной степени разновидностью ответов на запросы являются письменные заявления со стороны руководства аудируемого лица и лиц, отвечающих за корпоративное управление⁶.

Таким образом, аналитические процедуры, применяемые аудиторами в целях обеспечения сбора аудиторских доказательств, могут быть разграничены на процедуры, в рамках которых аудитор принимает непосредственное активное участие (например, инспектирование, пересчет), и процедуры, реализация которых зависит от активных действий третьих лиц, но с последующей оценкой аудитором результатов такого рода процедур (в частности, наблюдение, внешнее подтверждение, запрос).

Отбор элементов тестирования с целью получения аудиторских доказательств. МСА 500 определяет, что выбор объектов тестирования в целях получения доказательств аудитор осуществляет с использованием определенных методов:

- 1) *выбор всех объектов* тестирования, т.е. сплошная проверка — это проверка так называемой «всей генеральной совокупности элементов», которые составляют соответствующую операцию. Применение такого метода отбора элементов тестирования возможно в отношении остатков по счетам. Как правило, аудитор принимает решение о проведении сплошной проверки, если объекты, составляющие совокупность, имеют большую стоимость. Возможен вариант выбора всех объектов для тестирования в связи с невозможностью обеспечения эффективных показателей в целях формирования аудиторских доказательств с помощью иных методов отбора;

³ По вопросу наблюдения за инвентаризацией запасов см.: Международный стандарт аудита (МСА) 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях».

⁴ См.: Международный стандарт аудита (МСА) 505 «Внешние подтверждения».

⁵ См.: Международный стандарт аудита (МСА) 520 «Аналитические процедуры».

⁶ См.: Международный стандарт аудита (МСА) 580 «Письменные заявления».

- 2) выбор *конкретных объектов* тестирования — предполагается отбор объектов выше определенной цены, в том числе объектов с высокой стоимостью, возможен отбор в целях тестирования ключевых объектов (к их числу могут относиться подозрительные объекты, объекты, в отношении которых были выявлены ошибки в предыдущие периоды).

Кроме того, выбор конкретных объектов может быть продиктован необходимостью определить предмет экономической деятельности аудируемого лица и, соответственно, круг совершаемых операций.

При использовании данного метода существенным является тот факт, что собранные аудиторские доказательства распространяемы только на объекты выборочной проверки и не могут быть распространены на всю совокупность объектов, что влияет на критерии достаточности и надежности аудиторских доказательств;

- 3) *аудиторская выборка* — это отбор объектов, тестирование которых в дальнейшем позволит сформировать доказательственную базу по всей генеральной совокупности объектов. Вопрос реализации этого метода выбора объектов тестирования рассматривается в Международном стандарте аудита (МСА) 530 «Аудиторская выборка».

Существует возможность применения аудитором статистической и нестатистической выборки. *Статистическая выборка* предполагает случайный отбор объектов оценки и применение теории вероятности при их анализе и формировании вывода. Выборка, не отвечающая указанным характеристикам, является *нестатистической*.

МСА 530 устанавливает наиболее часто встречающиеся *методы отбора* элементов выборки, в частности случайный, систематический, монетарный, произвольный, блочный отбор. Например, систематический отбор предполагает выявление системы элементов всей генеральной совокупности и определение интервала выборки. Блочный отбор продиктован выбором блока элементов, но не является оптимальным в рамках аудиторской выборки, поскольку элементы блока имеют, как правило, подобные характеристики, что не всегда может обеспечить надлежащий характер аудиторских доказательств.

Эффективность тестирования непосредственно связана с качеством полученных аудиторских доказательств, т.е. их надлежащим характером, а также с их достаточностью и уместностью для проведения конкретной проверки. В этой связи со стороны аудитора предполагается изначальная оценка и обоснование используемого метода выбора объектов тестирования при проведении аудиторской проверки, а также в рамках ее отдельных этапов. Кроме того, на выбор метода тестирования существенное влияние оказывает практическая возможность применения того или иного метода в отношении аудируемого лица.

Получение аудиторских доказательств в отношении отдельных статей финансовой отчетности. Международный стандарт аудита (МСА) 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации» устанавливает особенности сбора доказательств в отношении отдельных статей финансовой отчетности, применительно к которым точная оценка не представляется возможной. Статьи финансовой отчетности подобного рода с позиции МСА 540 именуются оценочными значениями. По



существо, оценочные значения — это денежная оценка величины, отраженной в статье финансовой отчетности, как правило, по справедливой (рыночной) стоимости в условиях неопределенности оценки.

Оценочные значения характеризуются в зависимости от степени их неопределенности. В частности, МСА 540 устанавливает оценочные значения с низкой степенью неопределенности, с высокой степенью неопределенности, характеризующиеся определенностью.

Оценочные значения с *низкой степенью неопределенности* имеют место в случае, если их расчет проводится при условии, что экономическая деятельность организации не является сложной, источники информации для определения показателей представляют собой общедоступные сведения, методика расчета является общепринятой. С оценочными значениями такого рода связаны меньшие риски существенных искажений.

Для оценочных значений с *высокой степенью неопределенности* характерен и высокий уровень допущений. В частности, такое возможно, если организация (аудируемое лицо) является участником судебного разбирательства, результаты которого окажут влияние на оценку имущественного актива, учитываемого на балансе хозяйствующего субъекта (аудируемого лица). Кроме того, на высокую степень неопределенности оценочных значений может оказать влияние факт отсутствия реализации активов в рамках публичных торгов.

Отдельным статьям финансовой отчетности, требующим определения оценочных значений по справедливой цене, присуща *определенность*. Такая ситуация возможна, если источником информации по котировкам и ценам соответствующих операций является открытый рынок, информации свойствен характер общедоступности и достоверности, такого рода информация кладется в основу аудиторских доказательств.

Принципиальное значение для получения аудиторских доказательств по отдельным статьям финансовой отчетности имеет применяемая аудируемым лицом концепция подготовки финансовой отчетности, поскольку концепция может определять соответствующую методику расчета оценочных значений либо предлагать несколько вариантов такой методики. Если же концепция подготовки финансовой отчетности не устанавливает модель расчета оценочных показателей, то аудитор оценивает позицию руководства аудируемого лица относительно выбранной методики расчета в конкретной ситуации с учетом непредвзятости такой позиции.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Правовое регулирование аудиторской деятельности : учебное пособие для магистратуры / под ред. Е. Ю. Грачевой, Л. Л. Арзумановой. — М. : Норма ; Инфра-М, 2018.
2. Правовые основы бухгалтерского учета : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Н. Ю. Орлова. — М. : Норма ; Инфра-М, 2016.
3. Бубнова О. Ю., Карташов А. В., Орлова Н. Ю. Правовое регулирование бухгалтерского и налогового учета : учебник для магистратуры / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Н. Ю. Орлова. — М. : Норма ; Инфра-М, 2018.