

УТВЕРЖДЕНО  
Постановление  
Министерства финансов  
Республики Беларусь  
26.10.2000 N 114  
(в редакции постановления  
Министерства финансов  
Республики Беларусь  
28.12.2009 N 153)

## ПРАВИЛА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ "АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА"

(в ред. постановления Минфина от 28.12.2009 N 153)

### ГЛАВА 1 ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Правила аудиторской деятельности "Аудиторские доказательства" (далее - Правила) устанавливают единые требования к действиям аудиторских организаций и аудиторов - индивидуальных предпринимателей (далее - аудиторская организация) при получении аудиторских доказательств в ходе проведения аудита.

2. Для целей настоящих Правил термины имеют следующие значения:

аудиторские доказательства - вся информация, используемая аудиторской организацией при формировании выводов, на которых базируется аудиторское мнение, и включающая информацию, содержащуюся в учетных записях, лежащих в основе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также иную информацию. Аудиторские доказательства носят кумулятивный (накапливающийся) характер и могут включать как аудиторские доказательства, полученные в ходе проведения данного аудита, так и полученные в результате предыдущих аудитов;

аудиторская процедура - определенный порядок и последовательность действий аудиторской организации, направленные на получение аудиторских доказательств;

предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности - сделанные в явной или неявной форме утверждения руководства аудируемого лица в отношении признания, оценки, представления и раскрытия отдельных элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3. Аудиторская организация получает аудиторские доказательства посредством выполнения определенных аудиторских процедур в отношении учетных записей, содержащихся в учетных регистрах и составленных на основании первичных учетных документов, рабочих расчетов, справок, записей, результатов сверок и других бухгалтерских документов. Выполнение таких аудиторских процедур позволяет аудиторской организации определить, согласуются ли учетные записи между собой и с данными бухгалтерской (финансовой) отчетности. Поскольку одни только учетные записи не предоставляют достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для формирования обоснованных выводов, на которых может базироваться аудиторское мнение, аудиторская организация должна получить дополнительные аудиторские доказательства, используя при этом иную информацию.

Иная информация, которую аудиторская организация может использовать в качестве аудиторских доказательств, включает протоколы заседаний, подтверждения третьих лиц, отчеты специалистов-аналитиков, сопоставимые данные деятельности конкурентов, регламенты системы внутреннего контроля, информацию, полученную в результате проведения таких аудиторских процедур, как запрос, наблюдение и инспектирование, а также иную доступную информацию.

### ГЛАВА 2 ДОСТАТОЧНОСТЬ И НАДЛЕЖАЩИЙ ХАРАКТЕР АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

4. Аудиторская организация должна получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства с целью формирования обоснованных выводов, на которых базируется аудиторское мнение. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, предполагающей их уместность и надежность при подтверждении наличия либо отсутствия искажений на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от риска существенного искажения информации (чем выше риск существенного искажения, тем больше аудиторских доказательств требуется собрать), а также от качества таких доказательств (чем

выше качество, тем меньше требуется доказательств). Таким образом, достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств взаимосвязаны. Однако большое количество аудиторских доказательств не может компенсировать их низкое качество.

5. Выполняемые аудиторской организацией аудиторские процедуры могут обеспечить получение аудиторских доказательств в отношении одних предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, но не обеспечить их получение в отношении других. Так, проверка учетных записей и документов, относящихся к погашенной после окончания отчетного периода дебиторской задолженности, может предоставить аудиторские доказательства в отношении ее существования и стоимостной оценки, но не в отношении обоснованности отнесения задолженности к соответствующему отчетному периоду.

С другой стороны, в отношении одной и той же предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация может получать аудиторские доказательства из разных источников или разного характера (аудиторская организация может проанализировать структуру дебиторской задолженности по срокам ее погашения в целях получения аудиторских доказательств в отношении стоимостной оценки резерва по сомнительным долгам).

Получение аудиторских доказательств в отношении отдельной предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности не заменяет получения аудиторских доказательств в отношении другой предпосылки. Так, наличие аудиторских доказательств в отношении физического существования запасов не заменяет отсутствия доказательств в отношении их стоимостной оценки.

6. Надежность аудиторских доказательств зависит от источника их получения (внутреннего или внешнего), формы их получения (визуального, документального или устного), а также от отдельных обстоятельств, в которых они были получены. Доказательства, полученные из внешних по отношению к аудируемому лицу источников, считаются более надежными, но могут существовать обстоятельства, влияющие на надежность такой информации (если источник недостаточно информирован, то аудиторские доказательства, полученные из него, не могут считаться надежными).

При оценке надежности аудиторских доказательств необходимо учитывать следующее:

аудиторские доказательства являются более надежными, если они получены из независимых, внешних по отношению к аудируемому лицу источников;

аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, являются более надежными, если соответствующие средства контроля аудируемого лица функционируют эффективно;

аудиторские доказательства, полученные непосредственно аудиторской организацией (в частности, путем выполнения процедур наблюдения за применением средств контроля), являются более надежными, чем аудиторские доказательства, полученные косвенным путем (путем расспросов работников аудируемого лица о том, как они применяют средства контроля) или в результате проведения аналитических процедур;

аудиторские доказательства являются более надежными, если они представлены в документальной форме на бумажном, электронном или ином носителе информации (так, протокол заседания, который велся в процессе его проведения, является более надежным доказательством, чем последующие устные заявления участников относительно обсуждавшихся там вопросов);

аудиторские доказательства, представленные оригиналами документов, являются более надежными, чем аудиторские доказательства, представленные копиями.

7. Аудит не предполагает проверку подлинности документов. Вместе с тем, аудиторская организация должна оценить надежность используемой в качестве аудиторских доказательств информации (документов, представленных в виде копий, фотокопий, факсимильных сообщений, в цифровом или ином электронном виде), а также оценить организацию и эффективность функционирования средств контроля, относящихся к подготовке, хранению и применению таких документов.

8. Если аудиторская организация при выполнении аудиторских процедур использует информацию, подготовленную аудируемым лицом, то она должна получить аудиторские доказательства относительно точности и полноты такой информации. Так, при проверке доходов аудиторская организация может использовать данные о применяемых ценах и учетном объеме продаж, предварительно оценив точность информации о ценах, а также полноту и точность данных об объеме продаж.

Получение аудиторских доказательств в отношении полноты и точности информации, подготовленной информационными системами аудируемого лица, может проводиться параллельно с процедурами по проверке данной информации, если в результате проведения этих процедур возможно получить такие аудиторские доказательства. В других случаях аудиторская организация может получить аудиторские доказательства относительно точности и полноты такой информации посредством тестирования соответствующих средств контроля за ее подготовкой и

сохранностью. Аудиторская организация может также провести дополнительные аудиторские процедуры (перепроверить данную информацию, применив компьютеризированные методы аудита).

9. Аудиторской организацией обеспечивается более высокая степень уверенности, если аудиторские доказательства получены из различных источников, являются разными по характеру и не противоречат друг другу. Если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, аудиторская организация должна определить, какие дополнительные процедуры необходимо выполнить для разрешения такого противоречия.

10. Аудиторская организация должна учитывать соотношение между расходами на получение аудиторских доказательств и полезностью получаемой при этом информации. Однако сложность получения доказательства и связанные с его получением затраты сами по себе не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры, если для нее нет альтернативы.

11. При формировании обоснованных выводов аудиторская организация не проверяет всю имеющуюся информацию, поскольку необходимые выводы в отношении групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации могут быть сделаны в результате применения выборочных методов аудита. Кроме того, аудиторская организация полагается на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют аргументы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера. Однако для получения разумной уверенности аудиторской организации нужны именно те доказательства, которые предоставят ей необходимые аргументы. Таким образом, аудиторская организация должна руководствоваться профессиональным суждением и проявлять профессиональный скептицизм при оценке количества и качества аудиторских доказательств, анализируя их достаточность и надлежащий характер с точки зрения возможности формирования на их основе аудиторского мнения.

### ГЛАВА 3 ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПРЕДПОСЫЛОК ПОДГОТОВКИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ ПРИ ПОЛУЧЕНИИ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

12. Руководство аудируемого лица несет ответственность за объективное представление бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражающей характер деятельности аудируемого лица. Руководство аудируемого лица, утверждая, что бухгалтерская (финансовая) отчетность, составленная в соответствии с применяемыми принципами подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, дает достоверное и объективное представление о деятельности аудируемого лица, тем самым делает в явной или неявной форме заявления (формулирует предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности) в отношении признания, оценки, представления и раскрытия различных элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности и связанного с ними раскрытия информации.

13. Аудиторская организация должна рассматривать предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета, представления и раскрытия информации с тем, чтобы сформировать основу для оценки рисков существенных искажений информации, а также для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур. То есть аудиторская организация должна оценить риски существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, анализируя различные виды потенциальных искажений, и тем самым сформировать основу для разработки аудиторских процедур, отвечающих оцененным рискам.

14. Предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности подразделяются на следующие категории:

14.1. предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, относящиеся к группам однотипных операций и событиям, имевшим место в течение аудируемого периода:

возникновение - операции и события, отраженные в учете, фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

полнота - все операции и события, которые должны быть отражены в учете, были отражены;

точность - суммы и прочие данные, относящиеся к отраженным в учете операциям и событиям, были соответствующим образом отражены;

отнесение к соответствующему периоду - операции и события были отражены в соответствующем отчетном периоде;

классификация - операции и события были отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета;

14.2. предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, относящиеся к остаткам по счетам бухгалтерского учета по состоянию на конец отчетного периода:

существование - отраженные в учете активы, обязательства и капитал фактически существуют;

права и обязанности - аудируемое лицо обладает правами или контролирует права на отраженные в учете активы и несет ответственность по отраженным в учете обязательствам, которые являются именно его обязательствами;

полнота - все активы, обязательства и капитал, которые должны быть отражены в учете, были отражены;

стоимостная оценка и распределение - активы, обязательства и капитал включены в бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствующих суммах, и любые результирующие оценки и корректировки по распределению стоимости отражены в учете соответствующим образом;

14.3. предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, относящиеся к представлению и раскрытию информации:

возникновение, права и обязанности - раскрытые в отчетности события, операции и прочие факты фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

полнота - все события и факты, подлежащие раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности, были раскрыты;

точность и стоимостная оценка - финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в соответствующих суммах;

классификация и понятность - финансовая информация соответствующим образом представлена и описана, а раскрываемые в ней факты и события точно и понятно отражены.

15. Аудиторская организация вправе применять иную терминологию и подходы в отношении предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, однако все вышеупомянутые аспекты должны быть охвачены. Так, аудиторская организация может объединить предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении групп однотипных операций с предпосылками в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета. Аудиторская организация также может не рассматривать отдельно предпосылку правильности отнесения к соответствующему периоду групп однотипных операций, если рассмотрение предпосылок возникновения и полноты включает вопросы отражения операций в учете в соответствующем отчетном периоде.

#### ГЛАВА 4 АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ, ВЫПОЛНЯЕМЫЕ ДЛЯ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

16. Для формирования обоснованных выводов, на которых базируется аудиторское мнение, аудиторская организация должна собрать достаточные и надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения следующих аудиторских процедур:

процедур оценки рисков для получения понимания деятельности аудируемого лица и его среды, включая систему внутреннего контроля, с целью оценки рисков существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки;

тестов средств контроля для установления эффективности функционирования средств контроля (если это необходимо или является частью выбранного аудиторской организацией подхода к проведению аудита) по предотвращению или выявлению и устранению существенных искажений информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

процедур проверки по существу для выявления существенных искажений информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Процедуры проверки по существу включают детальное тестирование групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации, а также аналитические процедуры, выполняемые в качестве процедур проверки по существу.

17. Аудиторская организация выполняет процедуры оценки рисков в целях получения достаточных оснований для оценки рисков существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне отдельных предпосылок ее подготовки. Однако процедуры оценки рисков сами по себе не обеспечивают получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для формирования обоснованных выводов, на которых будет базироваться аудиторское мнение, поэтому они дополняются тестами средств контроля (при необходимости) и процедурами проверки по существу.

18. Тесты средств контроля необходимы в следующих случаях:

если при оценке риска существенного искажения информации предполагается, что средства контроля аудируемого лица функционируют эффективно, то аудиторская организация должна провести тестирование этих средств контроля для подтверждения сделанной оценки рисков;

если процедуры проверки по существу не обеспечивают достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, то аудиторская организация должна провести тестирование средств контроля для получения аудиторских доказательств эффективности их функционирования.

19. Аудиторская организация планирует и выполняет процедуры проверки по существу, исходя из оцененных рисков существенного искажения информации, с учетом результатов тестирования средств контроля (если тесты средств контроля проводились). Аудиторская оценка рисков является результатом профессионального суждения и может быть недостаточно точной для того, чтобы выявить все риски существенного искажения информации. Кроме того, системе внутреннего контроля присущи внутренние ограничения, которые включают риск вмешательства руководства с целью обхода или игнорирования средств контроля, возможность возникновения ошибок, обусловленных человеческим фактором, а также влияние изменений, произошедших в информационных системах, связанных с процессом ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. С учетом этого аудиторская организация всегда должна проводить процедуры проверки по существу в отношении существенных групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации с целью получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.

20. В некоторых случаях аудиторские доказательства, полученные в ходе проведения предыдущих аудитов, могут использоваться в текущем аудите, если аудиторская организация убедится в их надлежащем характере.

21. В отношении информации, представленной в электронном виде, аудиторская организация может выполнять аудиторские процедуры с применением компьютеризированных методов.

22. Аудиторская организация получает аудиторские доказательства, выполняя следующие аудиторские процедуры:

22.1. инспектирование учетных записей и документов - представляет собой проверку записей или документов, созданных внутри или вне аудируемого лица на бумажных, электронных или других носителях информации. Инспектирование учетных записей и документов обеспечивает получение аудиторских доказательств различной степени надежности в зависимости от характера и источника проверяемых учетных записей или документов, а также от эффективности функционирования средств внутреннего контроля за процессом их подготовки.

Инспектированием, проводимым в качестве теста средств контроля, может являться инспектирование учетных записей и документов на предмет их санкционирования (одобрения, визирования вышестоящим руководством).

Такие документы, как акции и облигации, могут представлять собой прямые аудиторские доказательства существования актива, при этом их инспектирование может не дать аудиторских доказательств относительно прав на эти активы или их стоимостной оценки;

22.2. инспектирование материальных активов - представляет собой проверку физического наличия материальных активов. Инспектирование может обеспечить надежные аудиторские доказательства существования материальных активов, но не обязательно относительно права собственности аудируемого лица на них или их стоимостной оценки. Инспектирование отдельных инвентарных объектов, как правило, проводится в ходе наблюдения за их инвентаризацией;

22.3. наблюдение - заключается в изучении процессов или процедур, выполняемых другими лицами (проведение работниками аудируемого лица инвентаризации материальных запасов или выполнение ими контрольных действий). Наблюдение обеспечивает получение аудиторских доказательств в отношении конкретного процесса или процедуры, однако оно ограничено определенным периодом времени, в течение которого проводится, а также тем, что сам факт наблюдения может оказать влияние на происходящий процесс или выполняемую процедуру;

22.4. запрос - представляет собой поиск финансовой и нефинансовой информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Процедура запроса используется на протяжении всего аудита и часто дополняет другие аудиторские процедуры. Запросы могут быть как официальными письменными запросами, адресованными третьим лицам, так и неофициальными устными, адресованными работникам аудируемого лица. Оценка информации, полученной в результате запросов, является неотъемлемой частью процедуры запроса.

Ответы на запросы могут предоставить аудиторской организации сведения, которыми она ранее не располагала или которые подтверждают уже полученные аудиторские доказательства. И наоборот, ответы на запросы могут предоставить сведения, которые значительно отличаются от информации, полученной ранее, в частности сведения о возможности недопустимого вмешательства руководства аудируемого лица в работу средств контроля. Таким образом, в некоторых случаях ответы на запросы дают аудиторской организации основания для изменения проводимых или выполнения дополнительных аудиторских процедур.

Запросы сами по себе не представляют достаточных и надлежащих аудиторских доказательств наличия существенных искажений на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и недостаточны для тестирования эффективности функционирования средств контроля. Поэтому для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств аудиторская организация в дополнение к запросам должна выполнять и другие аудиторские процедуры;

22.5. подтверждение - одна из разновидностей процедуры запроса, представляет собой процесс получения информации или сведений о существующих обстоятельствах напрямую от третьих лиц. Так, аудиторская организация может запросить подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов.

Внешние подтверждения используются, как правило, для проверки остатков на синтетических и аналитических счетах. Однако использование внешних подтверждений не всегда должно ограничиваться только этой областью. В частности, аудиторская организация может сделать запрос о внешнем подтверждении относительно условий соглашений или хозяйственных операций, осуществляемых аудируемым лицом с третьими лицами. В этом случае запрос должен быть составлен таким образом, чтобы выяснить, не вносились ли какие-либо изменения в соглашение или хозяйственные операции, и если да, то в чем они заключались. Подтверждения также используются для получения аудиторских доказательств отсутствия определенных обстоятельств (относительно отсутствия дополнительных условий поставки), не отраженных в договоре, которые могли бы оказать влияние на признание выручки;

22.6. пересчет - представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и учетных записях либо выполнение самостоятельных расчетов;

22.7. повторное выполнение - представляет собой независимое выполнение аудиторской организацией (вручную либо с использованием компьютеризированных методов аудита) процедур или контрольных действий, которые первоначально были осуществлены руководством или работниками аудируемого лица в рамках системы внутреннего контроля (повторное выполнение аудиторской организацией процедуры распределения дебиторской задолженности по срокам погашения);

22.8. аналитические процедуры - включают оценку финансовой информации, полученную путем изучения вероятных взаимосвязей как между финансовыми, так и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также охватывают исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые не согласуются с другой уместной информацией или значительно отклоняются от прогнозных значений.

23. Аудиторская организация при проведении аудита может использовать один или несколько видов перечисленных ранее аудиторских процедур. Эти аудиторские процедуры, по отдельности или в различных сочетаниях, могут применяться в качестве процедур оценки рисков, тестов средств контроля или процедур проверки по существу в зависимости от цели их применения.

---