

## КОМПЛЕКСНАЯ ОЦЕНКА АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

Посвящена оценке аудиторских доказательств по выделенным критериям оценки. Определена роль оценки аудиторских доказательств на всех стадиях проверки. Рассмотрены требования к планированию для обеспечения оценки доказательств.

*Ключевые слова:* аудиторские доказательства, достаточность, уместность, аудиторские процедуры, предпосылки подготовки отчетности, программа проверки, репрезентативность выборки.

G. V. Maksimova  
V. A. Yakimova

## COMPLEX ESTIMATION OF AUDIT EVIDENCE

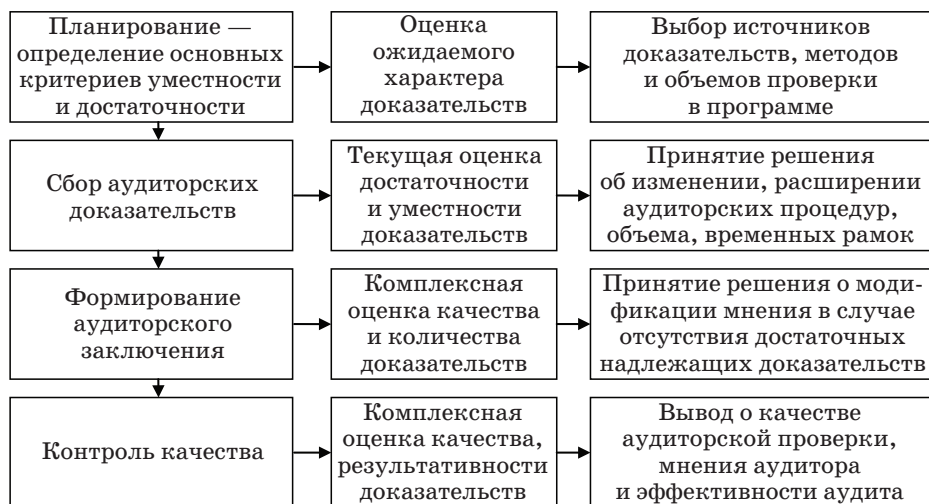
The article deals with estimation of audit evidence based on selected estimation criteria. The authors determine the role of audit evidence estimation at all stages of audit check, and study the requirements for planning to provide audit evidence estimation.

*Keywords:* audit evidence, sufficiency, relevance, audit procedures, assertion, program of audit check, representativeness of sample.

Мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности базируется на выводе относительно того, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства и являются ли неисправленные искажения существенными. В соответствии с п. 17 ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, то он должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении. Таким образом, прежде чем формировать мнение в аудиторском заключении, аудитор должен оценить полученные аудиторские доказательства. В то же время требования достаточности и надлежащего характера выступают гарантией качественного аудита. ФП(С)АД 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» содержит в отношении контроля качества требование оценки достаточности, надлежащего характера, надежности аудиторских доказательств, зафиксированных в рабочей документации аудитора. Однако федеральные стандарты не содержат каких-либо методических рекомендаций по оценке аудиторских доказательств, а на практике аудиторы не уделяют достаточного внимания оценке надежности и достаточности информации, полученной в ходе проверки, или проводят данные процедуры формально.

Зарубежные аудиторы Э.А. Аренс и Дж.К. Лоббек подчеркивают роль оценки аудиторских доказательств: «Компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфике хозяйственной системы, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям» [1]. Нельзя не согласиться с мнением С.М. Бычковой о том, что аудитор в процессе

оценки доказательств определяет, допустимо ли использование данного факта как доказательства, относится ли данное доказательство к делу, в какой связи данное доказательство находится с другими собранными доказательствами, является ли совокупность доказательств достаточной для принятия решения [4]. При этом, по нашему мнению, оценка доказательств необходима на всех стадиях аудита: планирование, проведение процедур и заключительный этап (рис.). Оценка аудиторских доказательств является основой для выработки решений в процессе проверки.



*Оценка аудиторских доказательств в процессе аудиторской проверки*

В общем понимании оценка — это процесс, который включает в себя предмет (непосредственно доказательство), метод (способ оценки) и критерии, на соответствие которым данный предмет оценивается. В экономическом словаре оценка информации трактуется как процесс определения ценности, достоверности, надежности, применимости и эффективности собранной информации [3]. В то же время оценивание — это высказывание суждения о ценности (значимости). Таким образом, аудитор на основе профессионального суждения должен выразить мнение о ценности собранных доказательств в соответствии с определенными критериями оценки. Как справедливо отмечается Г.В. Максимовой, Д.В. Елькиным, аудиторская деятельность обладает важным свойством: очень многое зависит от субъективного мнения аудитора, конкретные методики и процедуры аудиторская фирма устанавливает самостоятельно [6; 7].

Федеральные правила аудиторской деятельности предъявляют два основных требования к доказательствам — достаточность и надлежащий характер. При этом ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства» требование достаточности не раскрывает, но говорит о факторах, влияющих на нее (аудиторский риск и надежность). Новый стандарт в отличие от ФП(С)АД 5 «Аудиторские доказательства» содержит подробные рекомендации в отношении уместности доказательств. В экономической литературе нет единого мнения о качественных и количественных характеристиках аудиторских доказательств. Мнение большинства авторов соответствует стандартам. Арэнс и Лоббек выделили требования достоверности, достаточности и своевременности. Дж. Робертсон, С.М. Бычкова считают: чтобы быть доказательной, информация долж-

на быть реальной, уместной и беспристрастной [4; 8]. А. Кузьминский к требованиям относит необходимость, обоснованность, полноту, правильность [2]. По мнению Н.П. Дробышевского, аудиторские доказательства должны быть достаточными и достоверными [5]. В результате проведенного анализа требований, предъявляемых к аудиторским доказательствам, нами расширена их классификация и выделены критерии оценки (табл.).

**Критерии оценки аудиторских доказательств**

Критерий оценки	Содержание критерия	Обеспечение
1. Ценность	Объем информационного содержания, определяемый наличием или отсутствием исчерпывающих фактов, входящих в предмет доказывания	При объединении (кумулятивном эффекте) достоверности и достаточности
1.1. Достоверность	Точность информации, нейтральность, объективность. Зависит от обстоятельств, при которых она получена, и может быть оценена только на завершающем этапе аудита	При объединении (кумулятивном эффекте) толерантности, аналитичности, надежности и уместности, при выборе наиболее качественных и уместных процедур
1.1.1. Толерантность	Удобство формы представления для восприятия и использования информации	При выполнении требований, предъявляемых к оформлению рабочей документации
1.1.2. Аналитичность	Способность детализировать и конкретизировать ошибки, нарушения, их причины и следствия	При детализации задач, утверждений в плане и программе аудита
1.1.3. Уместность	Соответствие доказательства предмету и цели аудита	При составлении программы и выборе процедур, утверждений, объектов проверки
1.1.4. Надежность	Качество информации, которое обеспечивает обоснованное отсутствие в ней ошибок и искажений и отражение должной информации	При выборе источников и методов проверки в процессе планирования и сбора доказательств
1.2. Достаточность	Количество достоверной информации, необходимой для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности	При определении объема доказательств и их достоверности
1.2.1. Уместность и эффективность методов выборочного исследования	Соответствие методов выборочного исследования (статистических и нестатистических) желаемым результатам, их целесообразность, низкая трудоемкость, понятность	При планировании и определении выборочной совокупности
1.2.2. Репрезентативность выборки	Качество выборки, ее уместность и надежность, способность отражать результаты проверки для всей генеральной совокупности в целом	При планировании и экстраполировании результатов
1.2.3. Правильность и обоснованность выбора аудиторского подхода	Обоснованность и целесообразность выбора сплошной, выборочной проверки или отбора специфических элементов	При планировании и составлении программы проверки, в процессе сбора доказательств
1.2.4. Своевременность	Соответствие информации по срокам ее получения не позднее принятия решения	При планировании и составлении программы, определении временных рамок
1.2.5. Объем выборки	Количество выборочной информации, подлежащей аудиторской проверке, часть генеральной совокупности	При планировании и составлении программы

Таким образом, основные требования, предъявляемые к аудиторским доказательствам, закладываются аудитором на этапе планирования и должны обеспечиваться в процессе выполнения аудиторских процедур. Соответственно оценка доказательств заключается в проверке на соответствие полученных аудиторских доказательств, предъявляемых к ним требований, отраженных в таблице. Это достигается путем анализа качества и выполнения программы, рабочих документов, действий, решений и выводов аудитора. Оценка доказательств является неотъемлемой частью текущего контроля качества, который реализуется посредством исполнения плана и программы аудита, методик и конкретных аудиторских процедур в соответствии с планом и программой аудита, внутренними стандартами и инструкциями, а также корректировки плана и программы аудита, разрешения трудностей и споров в ходе аудиторской проверки [7].

На этапе планирования оценке подлежат уместность и эффективность методов выборочного исследования, надежность источников доказательств, поскольку выводы по результатам оценки дают основание для планирования объема, временных рамок и характера аудиторских процедур. Толерантность оценивается путем анализа формы и содержания рабочего документа, соблюдения обязательных реквизитов, установленных в аудиторской организации. Доказательства по критерию уместности и аналитичности оцениваются путем сравнения результатов аудиторских процедур с программой аудита, с выделенными предпосылками достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако достоверность и достаточность как комплексные критерии аудитор может оценить только перед выражением мнения в аудиторском заключении. При этом следует учитывать, что достаточность является количественно-качественной характеристикой и зависит как от объема доказательств, так и от их достоверности (качества). Если доказательства не являются качественными, то аудитор не может повысить свою уверенность путем увеличения их количества. В то же время, если доказательства в полной мере достоверны, аудитор с целью оптимизации затрат может сократить объемы проверки.

Таким образом, качественное планирование и должное оформление рабочей документации обеспечивают возможность оценки аудиторских доказательств. Программа аудита должна отражать требование уместности и достаточности доказательств, т.е. детализировать процедуры по задачам и объектам, времени проведения, объему выборки. Соответственно, рабочие документы должны отражать результаты процедур: выполнение задачи проверки, фактический объем проверки и фактически затраченное время. Только в этом случае можно оценить собранные аудиторские доказательства по соответствующим критериям.

#### Список использованной литературы

1. Аренс Э.А. Аудит: пер. с англ. / Э.А. Аренс, Дж.К. Лоббек; под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 250 с.
2. Аудит: практ. пособие / под ред. А. Кузьминского. — Киев: Учетинформ, 1996. — 283 с.
3. Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азриляна. — 6-е изд., доп. — М.: Ин-т новой экономики, 2004. — 1376 с.
4. Бычкова С.М. Доказательства в аудите / С.М. Бычкова. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 176 с.
5. Дробышевский Н.П. Ревизия и аудит: учеб. пособие / Н.П. Дробышевский. — Минск: ООО «Мисанта», 2004. — 265 с.

6. Максимова Г.В. Оценка качества аудиторской деятельности / Г.В. Максимова, А.Ф. Шуплецов // Стратегическое управление экономикой на разных уровнях организации хозяйства / под ред. А.Ф. Шуплецова. — Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2005. — 464 с.

7. Максимова Г.В. Система обеспечения качества аудиторской деятельности / Г.В. Максимова, Д.В. Елькин // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: материалы науч.-практ. конф., г. Иркутск, 25–26 нояб. 2004 г. / под общ. ред. Г.В. Максимовой. — Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2005. — С. 208–214.

8. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон. — М.: KPMG: Аудитор. фирма «Контакт», 1993. — 496 с.

### References

1. Arens E.A. Audit: per. s angl. / E.A. Arens, Dzh.K. Lobbek; pod red. Ya.V. Sokolova. — M.: Finansy i statistika, 1995. — 250 s.

2. Audit: prakt. posobie / pod red. A. Kuz'minskogo. — Kiev: Uchetinform, 1996. — 283 s.

3. Bol'shoi ekonomicheskii slovar' / pod red. A.N. Azriliyana. — 6-e izd., dop. — M.: In-t novoi ekonomiki, 2004. — 1376 s.

4. Bychkova S.M. Dokazatel'stva v audite / S.M. Bychkova. — M.: Finansy i statistika, 1999. — 176 s.

5. Drobyshevskii N.P. Reviziya i audit: ucheb. posobie / N.P. Drobyshevskii. — Minsk: OOO «Misanta», 2004. — 265 s.

6. Maksimova G.V. Otsenka kachestva auditorskoi deyatel'nosti / G.V. Maksimova, A.F. Shupletsov // Strategicheskoe upravlenie ekonomikoi na raznykh urovnyakh organizatsii khozyaistva / pod red. A.F. Shupletsova. — Irkutsk: Izd-vo BGUEP, 2005. — 464 s.

7. Maksimova G.V. Sistema obespecheniya kachestva auditorskoi deyatel'nosti / G.V. Maksimova, D.V. El'kin // Aktual'nye problemy bukhgalterskogo ucheta, ekonomicheskogo analiza i audita: materialy nauch.-prakt. konf., g. Irkutsk, 25–26 Nov. 2004 g. / pod obshch. red. G.V. Maksimovoi. — Irkutsk: Izd-vo BGUEP, 2005. — S. 208–214.

8. Robertson Dzh. Audit / Dzh. Robertson. — M.: KPMG: Auditor. firma «Kontakt», 1993. — 496 s.

### Информация об авторах

*Максимова Галина Васильевна* — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита, Байкальский государственный университет экономики и права, г. Иркутск, e-mail: maximova@isea.ru.

*Якимова Вилена Анатольевна* — старший преподаватель, кафедра финансов, Амурский государственный университет, г. Благовещенск, e-mail: vilena\_yakimova@mail.ru.

### Authors

*Maksimova Galina Vasiliyevna* — Doctor of Economics, Professor, Chairholder, Chair of Accounting and Audit, Baikal State University of Economics and Law, Irkutsk, e-mail: maximova@isea.ru.

*Yakimova Vilena Anatolievna* — Senior Instructor, Chair of Finance, Amur State University, Blagoveshchensk, e-mail: vilena\_yakimova@mail.ru.