

УДК 657.6

В.А. ЯКИМОВА,*старший преподаватель**Амурский государственный университет*

ОЦЕНКА НАДЕЖНОСТИ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ, ПОЛУЧЕННЫХ ИЗ РАЗЛИЧНЫХ ИСТОЧНИКОВ

В статье рассматривается основное требование к аудиторским доказательствам, соблюдение которого позволяет обеспечить получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств, соответственно, качественное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Предлагаются критерии оценки надежности аудиторских доказательств, учитывая вид, характер источника доказательства, способ его получения.

Под надежностью информации понимают качество информации, которое подразумевает обоснованное отсутствие в ней ошибок и искажений и достоверность фактов. Следует отметить, что от того, насколько надежны полученные аудиторские доказательства, напрямую зависят объективность и достоверность мнения аудитора и качество проверки. В федеральных стандартах аудиторской деятельности выделены только два основных требования к качеству и количеству доказательств – достаточность и надлежащий характер. В п. 7 ФПСАД 5 «Аудиторские доказательства» сказано, что надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки бухгалтерской отчетности и ее достоверность.

Существуют два подхода к раскрытию понятия надежности доказательств: как самостоятельного понятия и как синонима понятия достоверности. Зарубежные аудиторы Э.А. Аренс и Дж. К. Лоббек сводят понятие надежности к достоверности [1]. На надежность, по их мнению, оказывают влияние пять факторов: уместность, независимость источника, оценка лиц, поставляющих информацию, степень объективности, непосредственно знания аудитора. При этом авторы справедливо отмечают, что достоверность доказательств нельзя повысить путем увеличения объема выборки. Для случаев возникновения сомнения аудитора в надежности доказательства аудиторскими стандартами предусматриваются требования к применению альтернативных процедур, их модификации. Например, высокая оценка риска

существенного искажения в результате недобросовестных действий на уровне предпосылок составления отчетности требует корректировки характера аудиторских процедур для получения более надежной информации (п. 40 ФСАД 5).

А. Кузьминский, в отличие от американских авторов, требование достоверности дополняет обоснованностью и правильностью [2]. Требование надежности как самостоятельное понятие раскрывается Л.Н. Овсянниковым. Он отмечает, что доказательства считаются надежными, если они обеспечивают высокую степень уверенности в выводах, сделанных по результатам контрольного мероприятия [3]. Указывая на ограниченность надежности любых данных, автор определяет в качестве факторов качество проведенного контрольного мероприятия и качество работы специалистов-контролеров. В связи с этим стандарты требуют ответственности, честности, добросовестности и профессионализма в работе.

Таким образом, существуют как объективные, так и субъективные факторы надежности. По нашему мнению, влияние каких факторов является решающим, зависит исключительно от вида и характера аудиторской процедуры. На рисунке предлагается система факторов, определяющих степень надежности аудиторских доказательств.

При проведении детальных процедур основными источниками доказательств являются документы, подготавливаемые аудируемым лицом, поэтому их надежность зависит от системы внутреннего контроля клиента, специфики и характера его деятельности, организации бухгалтерского учета и т.д. В ФПСАД 5 «Аудиторские



Рис. Факторы, определяющие надежность аудиторских доказательств

доказательства» данная зависимость обусловлена тем, что аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными. К форме и содержанию документов бухгалтерского учета предъявляются строгие требования. Данные учета должны быть объективными, оперативными, обеспечивать рациональный документооборот, единство информации, поступающей из различных источников, устранять дублирование первичной информации. Для отражения в учете документы должны обрабатываться на персональных компьютерах с выводением на их основе необходимых производных показателей, должен быть ограничен круг лиц, имеющих к ним доступ. При этом следует учитывать, что документы, заполняемые вручную, менее надежны, чем документы, подготовленные при помощи средств вычислительной техники и имеющие непосредственную связь с информационной базой. Соблюдение этих требований обеспечивает надежность доказательств.

В МСА 500 «Аудиторские доказательства» в отличие от российского стандарта определено, что аудиторские доказательства, представленные оригиналами документов, более надежны, чем полученные в виде фото или факсимильных ко-

пий [4]. Дж. Робертсон отмечает, что преимуществом доказательства, созданного под контролем третьих лиц, является снижение риска манипуляций, особенно, если доказательство исходит непосредственно от третьих лиц [5]. Например, товарно-транспортные документы, договоры отражают соглашение и содержат подписи и печати двух сторон. Недостаток данного вида доказательства в том, что он не вполне надежен, так как у аудитора нет возможности задать вопросы третьим лицам или рассмотреть их систему внутреннего контроля.

Надежность доказательств, полученных путем проведения тестов средств контроля, опросов, анкетирования, в большей степени зависит от субъективных факторов. Поэтому в стандартах отмечается, что аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме, аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников. Дж. Робертсон указывает, что устные и письменные сообщения руководящих работников, директора, владельцев и служащих компании должны обязательно подтверждаться информацией других видов. В связи с этим можно сделать вывод, что

надежность доказательств, получаемых путем проведения тестов средств контроля, можно повысить путем подтверждения их внутренними и внешними документами, фактами, наблюдениями. Также в п. 5 ФПСАД 9 «Связанные стороны» сказано, что аудиторские доказательства, полученные от несвязанных третьих сторон или подготовленные ими, обладают большей степенью убедительности.

Согласно требованиям ФПСАД 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников» на надежность внешних подтверждений влияют средства контроля, применяемые аудитором в ходе подготовки запросов о внешнем подтверждении и при анализе ответов, особенности третьих сторон, составляющих ответ, ограничения, имеющиеся в ответе или наложенные руководством аудируемого лица.

При проведении аналитических процедур на надежность доказательств оказывают влияние как объективные факторы (зависящие от аудируемого лица, эффективности СВК и состояния аналитического учета), так и субъективные факторы (суждения аудитора в части анализа информации, полученной в ходе выполнения процедуры). От того, какую информацию аудитор выберет для анализа, какие методы, какие сделает выводы,

будет зависеть надежность доказательства. При этом в ФПСАД 5 говорится, что аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица. Надежность доказательств, получаемых в ходе других процедур выше, поскольку аудитор использует, как внешние, так и внутренние источники, опирается на свой опыт, квалификацию, знания. В соответствии с ФП(С)АД № 20 «Аналитические процедуры» факторами, влияющими на степень надежности доказательств, являются существенность рассматриваемых статей, другие аудиторские процедуры, направленные на достижение тех же целей, степень точности прогнозирования ожидаемых результатов процедур, оценки неотъемлемости и риска средств контроля.

Оценка доказательств по степени надежности необходима, прежде всего, в процессе планирования и выбора источников доказательств, характера аудиторских процедур. Исходя из вышеизложенного, предлагаются формы рабочих документов (табл. 1, 2) для оценки надежности источника в зависимости от метода сбора доказательств, вида источника. Применяется методы качественных балльных оценок, критерии заданы в документах.

Таблица 1

**Документ для оценки надежности аудиторских доказательств
(детальные процедуры по существу)***

Цель выполнения процедуры: <i>определить, с какой степенью уверенности аудитор может полагаться на источники доказательств</i>																			
Критерии оценки: если критерий не соблюдается, то присваивается балл 0, если соблюдается – 1. Результат сравнивается с итоговым нормативным критерием																			
При оценке следует сделать вывод об общей степени надежности. Низкая степень – не следует делать вывод на основе данного документа, требуется провести альтернативные процедуры. Средняя степень надежности свидетельствует о возможности повысить надежность путем получения подтверждений (устных, письменных), также требуется сделать ссылку в отчете, указать причины. Высокая степень надежности говорит о полной достоверности данных, пригодных для выражения мнения																			
Документ	Оценка надежности источника доказательства (документ)														Сумма	Степень надежности			Указание на ограничение модификации процедур
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	низкая	средняя		высокая			
1. Организационно-распорядительные документы																			
Учредительные документы															–	0,9	1		
Лицензии															документ является фиктивным, истек срок действия	0,75–0,9	0,9–1		
...																			

Продолжение табл. 1

2. Справочно-информационная и справочно-аналитическая документация																	
Акты обследований, проверок, ревизий внутренние														документ отсутствует при наличии приказа на утверждение	0,17–0,9	0,9–1	
...																	
3. Первичная документация																	
Документы, поступившие от контрагентов или направленные им														отсутствие документа или наличие копии	0,9	1	
Внутренние документы														отсутствие документа или наличие копии	0,9	1	
...																	

*Источник: составлено автором.

Примечание: В таблице обозначены цифрами критерии: 1) независимость и компетентность лица, составившего документ; 2) соответствие документа требованиям документирования в организации, его составление и обработка уполномоченными лицами; 3) своевременность предоставления документа по запросу; 4) наличие в документе соответствующие реквизиты; 5) отсутствие в документе противоречий иным доказательствам; 6) наличие подписей и печати, санкционированность документа; 7) соответствие содержания документа действительности; 8) полное отражение всех требующихся сведений; 9) соответствие содержания документа требованиям законодательства по форме; 10) автоматический способ заполнения документа, наличие программного продукта и полное соответствие электронной версии; 11) отсутствие копий документов, не соответствующих оригиналу или одинаковых документов, различных по содержанию; 12) наличие средств контроля, организованных и функционирующих по отношению к документу.

Таблица 2

**Документ для оценки надежности аудиторских доказательств
(запросов, подтверждений, тестов средств внутреннего контроля)***

Цель процедуры: <i>определить, с какой степенью уверенности аудитор может полагаться на доказательства, полученные в результате выполнения процедур</i>																
Критерии оценки: если критерий не соблюдается, то присваивается балл 0, если соблюдается – 1. Результат сравнивается с итоговым нормативным критерием																
При оценке следует сделать вывод об общей степени надежности. Низкая степень – не следует делать вывод на основе данного доказательства, требуется провести альтернативные процедуры. Средняя степень надежности свидетельствует о возможности повысить надежность путем получения подтверждений из других источников, также требуется сделать ссылку в отчете, указать причины. Высокая степень надежности говорит о полной достоверности данных, пригодных для выражения мнения. Следует учитывать, что отказ в предоставлении доказательств может свидетельствовать об ограничении аудита																
Процедура	Оценка надежности источника доказательства (подтверждение, опросы, тесты СВК)												Степень надежности			Указание на ограничение аудита
	1	2	3	4	5	6	7	..	14	15	Сумма	низкая	средняя	высокая		
1. Объяснения, внутренние подтверждения																
Заявления и разъяснения, полученные руководством													факторы сговора, умышленного искажения	0,06–0,93	1	
...																
2. Внешние подтверждения																
При проверке остатков на счетах													лица состоят в умышленном сговоре	0,125–0,93	0,93–1	
...																

Продолжение табл. 2

3. Запросы															
Запросы руководству аудируемого лица об известных случаях недобросовестных действий												руководство задействовано в фактах мошенничества	0–0,9	0,9–1	высокая оценка риска существенного искажения в результате недобросовестных действий требует корректировки характера аудиторских процедур (п. 40 ФСАД 5)
4. Анкеты, вопросники для целей тестирования СВК															
Анкеты, вопросники для тестирования СВК												опрашиваемые лица задействованы в фактах мошенничества	0–0,93	0,93–1	
...															

*Источник: составлено автором.

Примечание: В таблице обозначены цифрами критерии: 1) независимость опрашиваемого лица; 2) уровень знаний, опыта и профессиональной компетентности лица в соответствующей области, полномочия; 3) отсутствие спорных моментов и конфликтных ситуаций; 4) наличие мотивации и осведомленности; 5) соответствие цели опроса требованиям стандарта, указана и понятна (проверка надлежащего респондента); 6) сведения предоставлены своевременно и получены непосредственно аудитором; 7) документальное подтверждение с соблюдением требований, наличие разрешения руководства о разглашении информации; 8) отсутствие в сведениях противоречий иным доказательствам, документам или опросам иных лиц; 9) однозначность ответа; 10) соответствие содержания сведений действительности; 11) получение все требующихся сведений в полном объеме; 12) наличие/отсутствие фактов умышленного влияния со стороны руководящих органов и иных лиц с целью искажения информации, фактов сговора; 13) отсутствие предположения, что опрашиваемое лицо задействовано в фактах мошенничества; 14) проведен качественный анализ доказательства; 15) имеются ли ограничения в ответе или наложенные руководством аудируемого лица.

Таким образом, надежность аудиторских доказательств – необходимое условие для подтверждения качества мнения аудитора, зависящее как от объективных, так и субъективных факторов. Рассмотренные критерии надежности отдельных аудиторских процедур подтверждают мнение, что на факторы надежности оказывают влияние не только характер и вид источника доказательства, но и качество методической базы аудиторской организации, уровень знаний и квалификация, аналитичность суждения аудитора, следование аудиторским стандартам, соблюдение этических принципов, независимость и компетентность лиц, под влиянием которых формируется доказательство.

Поскольку у каждого доказательства степень надежности разная, то справедливо считать, что

аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу.

Список литературы

1. Арнс Э.А., Лоббек Дж. К. Аудит / пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова – М.: Финансы и статистика, 1995. – 250 с.
2. Аудит: Практическое пособие / под ред. А. Кузьминского. – Киев: Учетинформ, 1996. – 283 с.
3. Овсянников Л.Н. Надежность информации финансового контроля // Финансы. – 2010. – № 3.
4. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Международные стандарты аудита: учеб. пособие / под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Проспект, 2007. – 423 с.
5. Робертсон Дж. Аудит. – М.: KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.

В редакцию материал поступил 12.10.11

Ключевые слова: аудиторские доказательства; источник доказательства; аудиторские процедуры; оценка; надежность; достоверность бухгалтерской отчетности; независимость источника; аналитические процедуры.