

УДК 311.216

ПРИРОДА АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ**В.В. Остапова, С.В. Кузнецова, А.А. Шапошников**Новосибирский государственный университет
экономики и управления «НИНХ»

E-mail: ostapova@nsaem.ru

Рассматривается сущность и специфика аудиторских доказательств. Анализируется последовательность процесса получения аудиторских доказательств, их особенности, классификационные признаки. Обосновывается необходимость разработки модели, учитывающей наиболее существенные критерии и позволяющей оценить достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств.

Ключевые слова: аудит, аудиторские доказательства, категория, оценка аудиторских доказательств, мнение аудитора, достоверность, искажение.

AUDIT EVIDENCE NATURE**V.V. Ostapova, S.V. Kuznetsova, A.A. Shaposhnikov**

Novosibirsk State University of Economics and Management

E-mail: ostapova@nsaem.ru

The essence and specifics of audit evidence are considered. The sequence of reception of evidence, their features, criteria of classification are analyzed. The necessity for development of model that considers the most significant criteria and makes it possible to appraise sufficiency and propriety of audit evidence is proved.

Key words: audit, audit evidence, category, evaluation of audit evidence, auditor's opinion, authenticity, distortion.

Аудит как наука и практический вид деятельности широко использует такие понятия, как «аудиторские доказательства», «независимость аудитора», «уровень существенности», «аудиторский риск», «аудиторская выборка» и др.

Все эти понятия в зависимости от источников заимствования и степени адаптации к специфике аудита можно разделить на две группы.

Первая группа – общенаучные понятия, преобразованные к специфике аудита (например, существенность, независимость аудитора, стандарты аудиторской деятельности). Вторая – понятия, заимствованные из других наук (аудиторский риск, аудиторская выборка). Источники заимствования понятий в данном случае: риска – страхование, выборки – статистика.

Конечно, в зависимости от специфики изучаемых объектов и целей проверки в аудите наряду со стандартными выборочными методами могут применяться и специфические методы выборочного контроля, не встречающиеся в других областях знаний. А модель аудиторского риска, представленная в теории и практике аудита как произведение трех вероятностей (внешнего риска, риска контроля и риска необнаружения), также может модифицироваться в зависимости от целей проверки. Однако ничего нового аудит в понятия «риска» или «выборки» не внес, а просто перенес их из

теории принятия решений в условиях неопределенности и математической статистики соответственно.

Впервые о необходимости классифицировать основные понятия аудита сказал Е.М. Гутцайт, выделив следующие группы [6]:

- общенаучные понятия или понятия, заимствованные из других наук, которые были трансформированы с учетом специфики аудита;
- общенаучные понятия, которые используются в аудиторской практике без изменений.

В то же время Е.М. Гутцайт поднимает проблему, связанную с невозможностью однозначного отнесения понятия «аудиторское доказательство» к одной из вышеуказанных групп. Для решения этого вопроса, по-видимому, требуются исследования сути и набора доказательств в аудите, однако такая конструкция в принципе возможна и может служить примером понятий промежуточного типа.

Именно пониманию природы категории «аудиторское доказательство» и будет посвящена данная статья. В специальной литературе довольно часто обсуждаются вопросы, посвященные пониманию существенности и методам ее расчета; аудиторской выборке и способам ее проведения; вопросам, связанным с пониманием бизнеса клиента и оценкой рисков. Однако довольно редко поднимаются вопросы, связанные с процедурой получения аудиторских доказательств, методами их оценки и влиянием на форму аудиторского заключения. Наиболее фундаментальной, если не единственной работой в отечественном аудите за последние десять лет, посвященной аудиторским доказательствам, была работа С.М. Бычковой [4]. Хотя аудиторские доказательства являются центральным звеном проведения каждой аудиторской проверки и соответственно порождают множество проблем и вопросов. Так, требует уточнения самое понятие «аудиторское доказательство»; нуждается в конкретизации понимание «достаточности и достоверности» аудиторских доказательств; способы их оценки; методы получения аудиторских доказательств; содержание аудиторских процедур; оценка аудиторских доказательств и ее влияние на форму аудиторского заключения.

Начнем с понятия «аудиторское доказательство». Под доказательством в самом общем смысле понимается прием, к которому прибегают с целью убедиться в правильности тезиса, достоверности познания или в том случае, если данное положение оспаривается, чтобы еще раз его дополнить и подтвердить. Строгое или дедуктивное доказательство имеет место в том случае, если данное высказывание подтверждается положениями (основания доказательства, аргументы), которые признаются истинными, так что утверждаемое следует из них как вывод из логического умозаключения. Если такое доказательство оказывается невозможным, то следует сделать обратное, т.е. привести в качестве оснований доказательства факты, вытекающие из данного тезиса как его частные случаи, – индуктивное доказательство.

В специальной литературе обычно приводится определение доказательства, суть которого в том, что это – *логическое рассуждение, в процессе которого обосновывается истинность или ложность какой-либо мысли с помощью других положений, проверенных наукой и конкретной практикой.*

В современной литературе, как правило, преобладает формальное понимание доказательства как «процесса, приема (метода) установления истины, обоснования истинности суждения». В этой дефиниции предполагается, что суждение дано прежде и независимо от всякого доказательства. Суждение имеет дело непосредственно с предметом, а доказательство – с уже готовым суждением о предмете, и к доказательству мы прибегаем лишь затем, чтобы подтвердить или опровергнуть суждение, установить его истинность. Истоки этого распространенного представления о назначении доказательства восходят к трактату Протагора «Истина». Это греческие софисты первыми принялись разрабатывать технику доказательства для обоснования или опровержения любого наперед принятого суждения. В сравнении с этим гегелевское понимание доказательства как метода формирования суждений и движения мысли по логике предмета, конечно, выглядит куда более глубоким и содержательным.

Каждая наука будь то математика, физика, химия, биология, геология, право, аудит имеет свой предмет и метод, специфику практического вида деятельности в области той или иной науки, что, несомненно, должно сказываться и на специфике доказательства в той или иной области знания.

Аудит как практический вид деятельности – это деятельность, основной целью которой является выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах. Иными словами, нам необходимо подтвердить (доказать) достоверность отчетности, что придает доказательству в аудите едва ли не основную роль.

В работах таких известных в области аудита авторов, как В.В. Скобара, В.И. Подольский, А.Д. Шеремет, В.П. Суйц [1–3], используется определение аудиторских доказательств, приведенное в ФПСАД № 5 «Аудиторские доказательства», действовавшем до принятия в 2011 г. Федерального стандарта аудиторской деятельности № 7 «Аудиторские доказательства» (в последнем, кстати сказать, прямое определение доказательств отсутствует).

С.М. Бычкова под доказательством понимает факт, который может служить подтверждением или опровержением другого факта, или процесс получения сведений об определенном факте, которые позволяют с той или иной степенью достоверности сформировать мнение и составить аудиторское заключение [5].

Анализ соответствующей литературы позволяет выделить несколько подходов к пониманию аудиторских доказательств, которые в явном виде в этих определениях отсутствуют.

Под аудиторскими доказательствами понимаются факты, при помощи которых обосновывается истинность или ложность суждения.

Под аудиторскими доказательствами понимаются источники сведений о фактах:

- документы, полученные аудитором в ходе проверки от клиента и третьих лиц (договоры гражданско-правового характера, первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, налоговые документы, акты сверок);

- устные разъяснения, получаемые от сотрудников организации; документы, создаваемые аудитором в процессе проведения проверки.

Например, при проведении внутреннего контроля качества, по завершению аудиторской проверки работник отдела контроля качества знакомится с аудиторскими доказательствами и делает вывод о соответствии выводов аудитора форме проекта аудиторского заключения. Другой пример, связанный со сменой аудитора. «Новый» аудитор может запросить, с согласия клиента, рабочие документы (аудиторские доказательства) у «предыдущего аудитора» с целью получения информации о результатах прошлой проверки и выводах аудитора.

Под аудиторскими доказательствами понимается последовательность действий, которые необходимо предпринять, чтобы убедиться в достоверности учета тех или иных активов (обязательств) и раскрытии о них информации в отчетности. В данном случае речь идет об аудиторских процедурах, оценке их результатов (т.е. иными словами, выдвигается и доказывается тезис).

Учитывая описанные подходы к пониманию аудиторских доказательств, можно сформулировать «узкий» и «широкий» смысл данного понятия. В узком смысле под аудиторскими доказательствами понимаются документы, полученные от клиента, третьих лиц или созданные самим аудитором, которые в свою очередь являются источником информации. В широком смысле под аудиторскими доказательствами понимается последовательность действий, которые необходимо осуществить аудитору, чтобы убедиться в достоверном отражении информации в учете об отдельных активах и (или) обязательствах и раскрытии информации о них в бухгалтерской отчетности.

Исследуя категорию «доказательство», необходимо рассмотреть его структуру. Доказательство как особый логический способ обоснования истины имеет свое строение. Всякое доказательство включает тезис, аргументы и демонстрацию.

Под *тезисом* доказательства понимается то положение, истинность или ложность которого требуется доказать. Доказательство может быть простым и сложным. Сложное доказательство содержит основной тезис и частные тезисы.

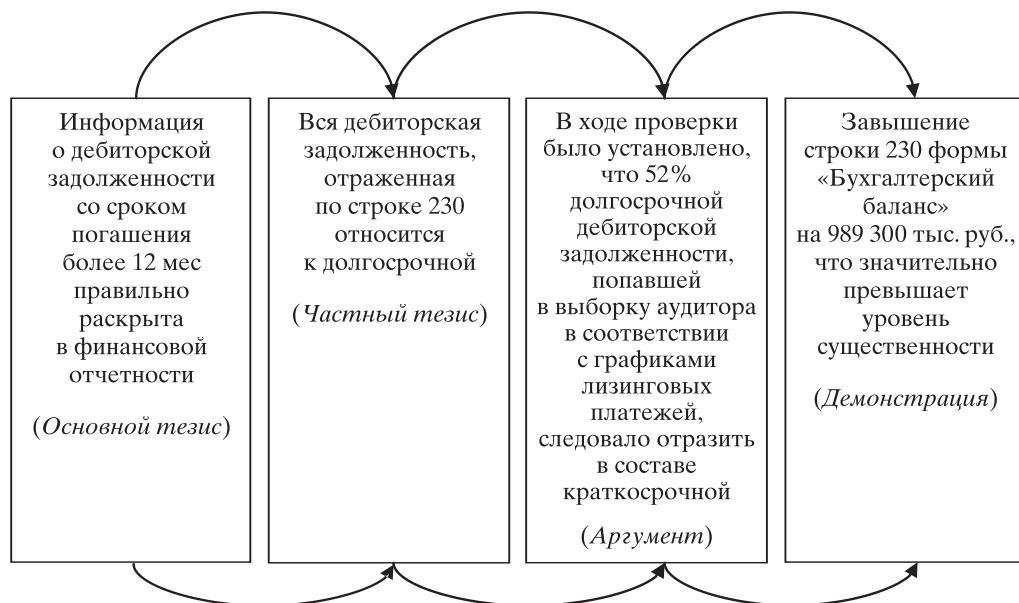
Аргументами (или основаниями) доказательства называются те суждения, которые приводятся для подтверждения или опровержения тезиса. Доказать тезис – значит привести такие суждения, которые были бы достаточными для обоснования истинности или ложности выдвинутого тезиса. Основные виды аргументов: факты, законы, аксиомы, определения, документальные свидетельства и т.п.

Демонстрацией (или формой доказательства) называется способ логической связи тезиса с аргументами. Демонстрация доказательства должна обеспечить, чтобы тезис логически вытекал из аргументов по правилам умозаключения и логическая связь между ними была безупречно продемонстрирована.

Поясним эту схему на конкретном примере из области аудита. Допустим, что проводится аудит лизинговой компании. Уровень существенно по проверке составляет 50 млн руб. Для упрощения приведем пример проверки долгосрочной дебиторской задолженности (форма 1 «Бухгалтерский баланс»). Общий процент выборки, определенной аудитором, соста-

вил 4 %. Наибольший удельный вес в сумме принадлежит задолженность по договорам лизинга в валюте (основной долг) – 52 % и задолженность по договорам лизинга в рублях (основной долг) – 48 %. Построение выборки будет осуществляться по соответствующим счетам.

Опишем основной тезис и частные тезисы для такой аудиторской процедуры, как «Проверка правильности классификации дебиторской задолженности (краткосрочная/ долгосрочная)» (см. схему).



Структура аудиторского доказательства на примере выполнения аудиторской процедуры «Проверка правильности классификации дебиторской задолженности»

Основной тезис: информация о дебиторской задолженности со сроком погашения более 12 мес правильно раскрыта в финансовой отчетности.

Частные тезисы будут представлять собой цели выполнения отдельных аудиторских процедур при проверке долгосрочной дебиторской задолженности. Например, частные тезисы:

- тезис № 1 – данные бухгалтерского баланса соответствуют регистрам бухгалтерского учета по соответствующим счетам;
- тезис № 2 – вся дебиторская задолженность, отраженная в отчетности относится к долгосрочной.

В качестве аргументов принимаются факты – явления или события, имеющие место в действительности. Данные факты устанавливаются при проведении аудиторских процедур и применении специальных методов для получения аудиторских доказательств (инвентаризация, запрос, пересчет, инспектирование, аналитические процедуры). Здесь также необходимо сказать о том, что проверке подвергаются данные бухгалтерского учета и отчетности, подготовленные в соответствии с требованиями ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Аудитор, делая вывод по результатам проведения аудиторской процедуры, подтверждает (доказывает) тем самым соблюдение предпосылок подготовки финансовой отчетности.

Процесс получения аудиторских доказательств осуществляется последовательно:

- установление цели;
- наблюдение фактов хозяйственной жизни и описание доказательств, выявленных в ходе проверки;
- оценка собранных доказательств.

Значение и роль каждого из указанных этапов определяется степенью важности результатов, полученных на определенной стадии аудиторской проверки с точки зрения общих итогов и объемов затрачиваемого времени.

Демонстрация должна иллюстрировать связь тезиса и аргументов, т.е. выводы, сделанные аудитором, подтверждающие тезис, должны основываться на выполненных аудиторских процедурах.

Если аудитор проверил раздел учета, проведя все запланированные аудиторские процедуры, подтвердил соблюдение предпосылок подготовки финансовой отчетности и им не было выявлено замечаний, то он делает вывод (доказывает) о достоверности (истинности) данных бухгалтерского баланса. Однако эта истина будет относительной в силу специфических особенностей, ограничений, свойственных аудиту:

- аудит проводится на выборочной основе, в приведенном примере выборка аудитора составила 4 %;
- любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными;
- преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера; иными словами, аудиторские доказательства должны удовлетворять двум основным требованиям: *достаточности* (количественная характеристика доказательства) и *надлежащего характера* (качественная характеристика).

Если же аудитором будут выявлены существенные искажения, то это доказывает недостоверность данных отчетности, поскольку миссия аудита, в отличие от ревизии, состоит не просто в выявлении ошибок и констатации данного факта, а в выявлении существенных ошибок и помощи клиенту в их устранении с той целью, чтобы бухгалтерская отчетность в итоговом варианте достоверно отображала финансовое состояние клиента. Аудитор, по согласованию с клиентом, может разработать схему приведения отчетности в соответствие или, учитывая этот факт, подготовить соответствующее аудиторское заключение.

Возвращаясь к нашему примеру, поясним такие структурные элементы доказательства, как аргумент и демонстрация.

В ходе проведения аудиторской процедуры «проверка правильности классификации дебиторской задолженности (краткосрочная/долгосрочная)» было установлено:

- в соответствии с графиками лизинговых платежей большая часть дебиторской задолженности должна относиться к краткосрочной. Аудитором осуществлена выборка договоров лизинга по долгосрочной дебиторской задолженности на сумму 76 100 тыс. руб., что составляет 4 % от всей суммы долгосрочной дебиторской задолженности;

– организация некорректно отражает в составе долгосрочной дебиторской задолженности краткосрочную задолженность в сумме 39 570 тыс. руб., что составляет 52 % всей выборки. Общая сумма долгосрочной дебиторской задолженности составила 1 902 500 тыс. руб.

При экстраполировании аудиторской выборки на весь объем долгосрочной дебиторской задолженности по договорам лизинга, по оценке аудитора завышение долгосрочной дебиторской задолженности и занижение краткосрочной дебиторской задолженности может составить 989 300 тыс. руб. (1 902 500 тыс. руб. – 52%), что намного превышает уровень существенности по проверке (уровень существенности 50 млн руб.).

В данном случае возможно два варианта (выбор остается за клиентом):

– провести по указанной аудитором схеме выделение долгосрочной и краткосрочной части дебиторской задолженности сплошным методом и указать соответствующие данные в отчетности;

– отказаться от внесения исправлений в отчетность.

В случае выбора клиентом первого варианта аудитору предстоит повторное выполнение аудиторских процедур с целью подтверждения (доказательства) корректности исправлений, внесенных клиентом, и достоверном представлении информации в отчетности.

В случае выбора клиентом второго варианта – работа аудитора заканчивается – выдается модифицированное аудиторское заключение с выражением отрицательного мнения о достоверности финансовой отчетности.

На основе изложенного можно выделить следующие особенности аудиторских доказательств:

– понимание «аудиторского доказательства» в узком (информация, документы) и в широком (процесс) смыслах;

– относительность истины доказываемого тезиса в силу специфических особенностей, присущих аудиту (выборочное проведение аудиторской проверки, несовершенство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента и др.);

– применение таких характеристик, как достаточность (количественная характеристика) и достоверность (качественная характеристика) в отношении аудиторских доказательств, что является весьма субъективным;

– возможность «пересмотра истины», недостоверно представленная информация о финансовом положении может стать достоверной после внесения исправлений клиентом и проверки этих исправлений аудитором;

– использование специфических методов получения аудиторских доказательств – запрос, инспектирование, инвентаризация, аналитические процедуры, пересчет наряду с общенаучными методами, такими как дедукции, индукции, сравнения.

Учитывая, что аудиторское доказательство, с одной стороны, является понятием, заимствованным из логики, под аудиторским доказательством могут пониматься факты, источники информации, процесс, методы формирования суждений. Это понятие имеет свою структуру, не зависящую от практической направленности применения доказательств. А с другой стороны, аудиторское доказательство приобретает специфические особенности в силу уточнения этого понятия ограничениями, присущими аудиту (выборочный характер проверки, несовершенство систем бухгалтерского

учета и внутреннего контроля и т.д.). В связи с этим представляется уместным отнести это понятие к третьей, самостоятельной группе понятий, обозначив ее как «общенаучные понятия, заимствованные из других наук, расширенные и дополненные с учетом специфики аудита».

Эту самостоятельную группу понятий характеризуют следующие черты:

- понятие является *заимствованным* (в данном случае из логики);
- применение данного понятия в различных сферах деятельности имеет *свое смысловое наполнение* и специфические особенности, определяемые соответствующей наукой, отраслью знаний (математика, физика, право, аудит);
- понятие «аудиторское доказательство» является *фундаментальным* для аудита с позиций теории и практики;
- для сбора аудиторских доказательств используются *специфические* методы;
- наличие двух подходов («широкий» и «узкий») к понятию «аудиторское доказательство».

Литература

1. Аудит: Учебник для вузов / Под ред. проф. В.И. Подольского. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. 583 с.
2. Аудит: Учебник / Под ред. А.Д. Шеремета. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2006. 448 с.
3. Аудит: Учебник для вузов / Под ред. В.В. Скобара. М.: Просвещение, 2005. 576 с.
4. Бычкова С.М. Доказательства достоверности данных учета и отчетности // Аудиторские ведомости. 2007. № 8. С. 13–19.
5. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. М.: Финансы и статистика, 1998. 176 с.
6. Гутцайт Е.М. Методологические проблемы аудита // Аудиторские ведомости. 2002. № 10. С. 73–84.

Bibliography

1. Audit: Uchebnik dlja vuzov / Pod red. prof. V.I. Podol'skogo. 3-e izd., pererab. i dop. M.: JuNITI-DANA, 2006. 583 p.
2. Audit: Uchebnik / Pod red. A.D. Sheremeta. 5-e izd., pererab. i dop. M.: INFRA- M, 2006. 448 p.
3. Audit: Uchebnik dlja vuzov / Pod red. V.V. Skobara. M.: Prosveshhenie, 2005. 576 p.
4. Bychkova S.M. Dokazatel'stva dostovernosti dannyh ucheta i otchetnosti // Auditorskie vedomosti. 2007. № 8. P. 13–19.
5. Bychkova S.M. Dokazatel'stva v audite. M.: Finansy i statistika, 1998. 176 p.
6. Gutcajt E.M. Metodologicheskie problemy audita // Auditorskie vedomosti. 2002. № 10. P. 73–84.