

УДК 311.216

МЕТОДИКА ОЦЕНКИ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ**В.В. Остапова, С.В. Кузнецова**

Новосибирский государственный университет
экономики и управления «НИНХ»
E-mail: ostapova@nsaem.ru

Раскрывается способ оценки аудиторских доказательств, исходя из предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности. Рассматривается влияние различных комбинаций подтвержденных и неподтвержденных предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности на выводы аудитора. Приводится определение и классификация ошибок в зависимости от их влияния на показатели отчетности.

Ключевые слова: достоверность в аудите, оценка аудиторских доказательств, ошибка и искажение, предпосылки подготовки финансовой отчетности, взаимосвязь выводов аудитора и аудиторских доказательств.

ESTIMATION PROCEDURE FOR AUDIT EVIDENCE**V.V. Ostapova, S.V. Kuznetsova**

Novosibirsk State University of Economics and Management
E-mail: ostapova@nsaem.ru

Audit evidence criterion is revealed on the basis of prerequisites of accounting statement preparation. The impact of various combinations of confirmed and unconfirmed prerequisites of accounting statement preparation on auditor's conclusions is considered. The notion and classification of errors subject to their impact on accounting figures is given.

Key words: authenticity in audit, audit evidence appraisal, error and distortion, prerequisites of financial statements preparation, correlation between auditor's conclusions and audit evidence.

В ходе аудиторской проверки ключевым процессом является сбор аудиторских доказательств, подтверждающих достоверность данных, содержащихся в финансовой (бухгалтерской) отчетности и используемых при формировании профессионального суждения аудитора. При этом под доказательством понимается *факт, подтверждающий (или опровергающий)* истинность или ложность суждения, а под достоверностью – убеждение, основанное на знании и исключающее всякое сомнение.

Применительно к бухгалтерскому учету финансовая отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности. Достоверной и полной считается финансовая (бухгалтерская) отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету и заложенных в учетной политике организации.

Под учетной политикой организации, как известно, понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – *первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности*. Данные этапы учетного процесса наглядно представлены на рис. 1.

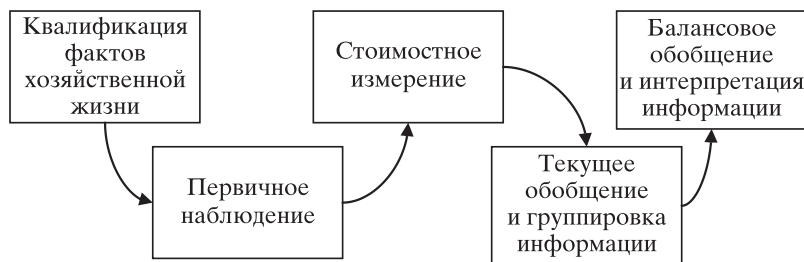


Рис. 1. Этапы учетного процесса

Учетная политика организации применительно к данным бухгалтерского учета должна обеспечивать выполнение следующих требований: полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности. При соблюдении указанных требований отчетность будет считаться достоверной, что позволит различным группам заинтересованных пользователей принимать на ее основе адекватные управленческие решения.

В специальной литературе не существует единства относительно трактовки понятия «достоверность бухгалтерской отчетности». Так, Я.В. Соколов и С.М. Бычкова рассматривают понятие достоверности исходя из концепции «True and fair», в соответствии с которой под достоверностью понимается в первую очередь приоритет содержания перед формой, так как содержание знает тот, кто работает, а форму (нормативные требования) создает тот, кто часто не знает содержания [4, с. 87]. Согласно данной концепции под достоверными данными понимаются достаточно точные данные. Под достоверностью для целей аудита понимается степень точности данных бухгалтерской отчетности, позволяющая делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц [1, с. 8].

Это определение, учитывая значимость аудиторских показателей для аудиторской практики, может быть уточнено: под достоверностью для целей аудита следует понимать точность данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, подтвержденную аудиторскими доказательствами надлежащего характера с учетом уровня существенности, оценки риска, готовности клиента вносить исправления в отчетность и других факторов. При этом речь идет о показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности, составляющих существенную величину.

Необходимо отметить проблематичность оценки результатов хозяйственной деятельности и финансового положения аудируемых лиц внешними пользователями бухгалтерской отчетности (инвесторы, кредиторы и др.). Внешние пользователи не могут оценить степень выполнения требований, предусмотренных учетной политикой, правильность ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, так как не имеют возможности ознакомиться с учетной политикой, учетными данными интересующего их субъекта хозяйствования. В этом случае внешние пользователи полагаются на мнение аудитора о достоверности отчетности, содержащееся в аудиторском заключении.

Поскольку основная цель аудита – выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах, важно подчеркнуть, что речь идет об определенном наборе данных [5, с. 17].

В ходе аудиторской проверки аудитор собирает аудиторские доказательства посредством выполнения тестов средств внутреннего контроля и процедур проверки по существу, в соответствии с программой аудита. Для оценки аудиторских доказательств используются критерии достаточности (количественная характеристика) и надлежащего характера (качественная характеристика). Для систематизации сбора аудиторских доказательств в российской и международной практике применяют систему специфических категорий – *предпосылок* подготовки отчетности.

Согласно Федеральному стандарту аудиторской деятельности (ФСАД) № 7/2011 «Аудиторские доказательства» предпосылки – это утверждения руководства по поводу признания, оценки и раскрытия в бухгалтерской отчетности объектов бухгалтерского учета. Перечень предпосылок, содержащийся в стандарте, достаточно исчерпывающий и может быть полезен аудитору в систематизации аудиторских процедур, рабочих документов и в целом, направлен на повышение эффективности планирования аудиторской проверки. Ряд предпосылок относится к хозяйственным операциям, событиям и иным фактам хозяйственной жизни организации (тип 1), другие относятся к сальдо счетов на конец периода (тип 2) и третьи – соответствуют уровню бухгалтерской отчетности (тип 3).

Программа аудита должна содержать тесты средств внутреннего контроля и процедуры проверки по существу, которые в совокупности позволят получить подтверждение в отношении всех предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности. К предпосылкам первого типа относятся полнота, отнесение к соответствующему периоду, точность, возникновение и классификация. Полнота, существование, права и обязательства, оценка и распределение – предпосылки 2-го типа. И к предпосылкам, относящимся к представлению и распределению, относятся полнота, точность и оценка, классификация и понятность, возникновение, права и обязательства.

Аудиторские доказательства собираются с учетом всех предпосылок подготовки отчетности. Наличие аудиторских доказательств относительно одной предпосылки не может компенсировать отсутствие таковых в отношении других предпосылок.

Продemonстрируем содержание предлагаемой методики на примере проведения проверки учетного сегмента «Расходы будущих периодов» (табл. 1). Выбор сегмента обусловлен значением («привлекательностью») данного вида расходов при формировании баланса, изменениями в Положении по ведению бухгалтерского учета и отчетности и, наконец, отсутствием соответствующей статьи в действующей форме бухгалтерского баланса.

В ходе выполнения аудиторских процедур, приведенных в табл. 1, могут сложиться следующие ситуации:

А. Аудиторские доказательства, собранные при проверке расходов будущих периодов (РБП), подтверждают записи, сделанные в бухгалтерском учете, т. е. данные бухгалтерского учета по учету РБП – достоверны, отчетность в части информации по РБП – достоверна.

Таблица 1

Процедуры проверки учета расходов будущих периодов (РБП)

№ п/п	Содержание процедуры	Предпосылка подготовки бухгалтерской отчетности (ПБО)
1	Сопоставить данные о РБП, представленные подразделениями, ответственными за их возникновение, с данными аналитического учета бухгалтерии. Установить причину и оценить существенность влияния отклонений на достоверность соответствующих показателей бухгалтерской отчетности	Полнота, точность, возникновение, существование
2	Убедиться в проведении инвентаризации расходов будущих периодов по состоянию на отчетную дату	Полнота, отнесение к соответствующему периоду, существование, точность
3	Убедиться в правильности отражения в бухгалтерском учете расходов будущих периодов, произведенных в отчетном периоде	Полнота, отнесение к соответствующему периоду, точность
4	Убедиться, что отраженные в учете расходы будущих периодов: – отвечают критериям признания расходов, установленным ПБУ 10/99; – являются расходами, относящимися к будущим периодам, при этом период, к которому они относятся, можно оценить достоверно; – являются РБП, а не авансами выданными	Возникновение; существование; права и обязательства, отнесение к соответствующему периоду
5	Убедиться в своевременности отражения всех хозяйственных операций в учете (на основании первичных учетных документов, оформленных в соответствии с требованиями законодательства)	Полнота, возникновение, существование, права и обязательства
6	Убедиться, что суммы РБП: – списываются своевременно (в течение периода обеспечения дохода); – при списании отражаются в составе тех затрат, в состав которых должны быть включены по экономическому смыслу	Возникновение, существование, права и обязательства, точность и оценка, классификация и понятность
7	Убедиться, что расходы будущих периодов, отраженные в отчетном периоде, учтены в правильных суммах в соответствии с первичными документами и условиями договоров	Точность и оценка
8	Проверить обоснованность и правильность расчета и отнесения списываемых сумм РБП на конкретный период	Точность и оценка, отнесение к соответствующему периоду
9	Проверить соответствие данных бухгалтерской отчетности данным бухгалтерского учета и объяснить (если выявлены) отклонения	Полнота, точность и оценка, классификация и понятность
10	Убедиться в сопоставимости данных о РБП за текущий год и предшествующие периоды	Полнота, точность и оценка, классификация и понятность

В. Аудиторские доказательства, собранные при проверке РБП, подтверждают записи, сделанные в бухгалтерском учете, при этом учетные данные не соответствуют данным отчетности, т.е. данные бухгалтерского учета по учету РБП – достоверны, отчетность в части информации по РБП – недостоверна.

С. Аудиторские доказательства, собранные при проверке РБП, не подтверждают записи, сделанные в бухгалтерском учете, т.е. данные бухгалтерского учета по учету РБП – недостоверны, отчетность в части информации по РБП как следствие недостоверна.

Д. Теоретически возможен вариант, при котором данные бухгалтерского учета недостоверны, а данные отчетности достоверны, но этот вариант маловероятен по понятным причинам.

Все вышеописанные ситуации представлены упрощенно, каждая из них может быть детализирована в зависимости от многих факторов. На ситуацию влияют, например:

- результат сопоставления отклонений с данными уровня существенности, оценка существенности искажений;
- готовность клиента вносить исправления в данные учета и (или) отчетности с целью устранения замечаний аудиторов;
- необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур и др.

Тем не менее следует исходить из того, что при анализе полученных аудиторских доказательств будет использована вышеприведенная классификация (ситуации А, В, С, D).

При оценке аудиторских доказательств большое значение имеет трактовка понятий «ошибка», «искажение» и определение их влияния на показатели бухгалтерской отчетности. Искажение финансовой отчетности может явиться следствием ошибок и недобросовестных действий, при этом под ошибкой понимается «неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации» [2]. Под недобросовестными действиями в части составления бухгалтерской отчетности понимается ее преднамеренное искажение, включающее «неотражение числовых данных либо нераскрытие информации в бухгалтерской отчетности с целью введения в заблуждение пользователей этой отчетности» [3].

Можно уточнить приведенное определение ошибки следующим образом: это результат непреднамеренных (преднамеренных) действий, полученный на систематической или разовой основе, на одном или нескольких этапах учетного процесса (см. рис. 1). Если какая-то ошибка носит систематический характер или величина ошибки составляет существенную величину, то это приводит к искажению финансовой отчетности. Например, систематическое неверное определение сроков полезного использования основных средств приводит к неверному расчету амортизации и как следствие к искажению остаточной стоимости основных средств в бухгалтерском балансе.

В зависимости от влияния на показатели бухгалтерской отчетности ошибки можно классифицировать следующим образом:

- ошибки, следствием которых является искажение данных финансовой отчетности (существенная величина);
- ошибки, не приводящие к искажению показателей финансовой отчетности клиента (характеризующие систему внутреннего контроля клиента).

Различным этапам учетного процесса присущи характерные ошибки. Проиллюстрировать их можно следующим образом (табл. 2).

Таблица 2

Ошибки, возникающие на различных этапах учетного процесса

Этап учетного процесса	Описание ошибки	Пример
Стоимостное измерение	В учете указана неверная сумма хозяйственной операции	К учету принят объект основных средств, в стоимость которого не включены расходы по доставке объекта
Первичное наблюдение	Отсутствует или неверно оформлен первичный учетный документ, подтверждающий хозяйственную операцию	Хозяйственная операция совершена на основании документа, который не может считаться подтверждением операции
Квалификация факта хозяйственной жизни	Неверная квалификация факта хозяйственной деятельности, которая повлияла на правильность учетной записи	Отражение объекта, приобретенного для сдачи в аренду на счете 01 «Основные средства»
Балансовое обобщение	Неверное раскрытие информации об отдельных активах и обязательствах, доходах и расходах	Доходные вложения в материальные ценности (статья раздела «Внеоборотные активы») включены в статью «Запасы» раздела «Оборотные активы»

В отношении каждой предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности аудитор в ходе проверки должен получить аудиторские доказательства. Одним из способов оценки собранных аудиторских доказательств может являться их соотношение с предпосылкой подготовки финансовой отчетности. Тогда вся совокупность аудиторских доказательств по отдельному учетному сегменту должна подтверждать каждую предпосылку подготовки финансовой отчетности. Иллюстрацию этой идеи приведем в табл. 3, где под вариантом будем понимать комбинацию предпосылок подготовки финансовой отчетности, подтвержденную, неподтвержденную. Каждой подтвержденной предпосылке бухгалтерской отчетности присвоим значение 1, неподтвержденной – 0.

Таблица 3

Оценка аудиторских доказательств на основе предпосылок подготовки финансовой отчетности

[illegible]

Если значение каждой предпосылки будет равно 1 (табл. 3, вариант 1), то и совокупность собранных аудиторских доказательств также равна единице, т.е. аудиторские доказательства, собранные при проверке конкретного учетного сегмента, подтверждают записи, сделанные в регистрах бухгалтерского учета. Записи, сделанные в бухгалтерском учете, соответствуют информации, представленной в бухгалтерской отчетности, и можно сделать вывод: данные бухгалтерского учета и отчетности в части информации по проверяемому сегменту достоверны (ситуация А в приведенной выше классификации).

Если значение хотя бы одной из предпосылок равно 0, то совокупность собранных аудиторских доказательств оценивается как 0, что соответствует ситуациям В, С. Например, если аудиторские доказательства, собранные при проверке учетного сегмента, подтверждают записи, сделанные в бухгалтерском учете, но при этом учетные данные не соответствуют данным отчетности (табл. 3, вариант 8), то и отчетность в части информации по данному учетному сегменту недостоверна (ситуация В согласно приведенной выше классификации).

Если не получено подтверждение в отношении хотя бы одной из предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности, т.е. ей соответствует нулевое значение (табл. 3, варианты 2–7, 9–13, 15), то и отчетность в части информации по учетному сегменту (в нашем примере «учет РБП») недостоверна, т.е. соответствует ситуации С в приведенной выше классификации. Если же не получено подтверждение в отношении всех предпосылок подготовки отчетности (значение 0), кроме предпосылки «Классификация и понятность», относящейся к представлению и раскрытию отчетности (табл. 3, вариант 14), то отчетность в части проверяемого учетного сегмента достоверна (ситуация D в приведенной выше классификации).

Каждой из приведенных ситуаций соответствует определенный вид аудиторского заключения.

Безоговорочно положительное аудиторское заключение может быть выдано в ситуации А (табл. 3, вариант 1), а также в случаях, когда одна или несколько предпосылок подготовки финансовой отчетности не подтверждены (табл. 3, ситуации В и С, варианты 2–7, 9–14), но при условии, что совокупность ошибок меньше уровня существенности, т.е. не приводит к искажению показателей финансовой отчетности, а свидетельствует о неэффективности системы внутреннего контроля клиента. Такой же вывод можно сделать при условии, что клиент внес исправления в показатели отчетности.

Модифицированное аудиторское заключение выдается в случае наличия ситуаций В и С (табл. 3, варианты 2–13, 15), когда одна или несколько предпосылок подготовки финансовой отчетности не подтверждены. При этом совокупность выявленных ошибок больше уровня существенности, т.е. приводит к искажению показателей финансовой отчетности, а клиент не соглашается вносить исправления в бухгалтерскую отчетность в соответствии с рекомендациями аудиторов.

Взаимосвязь предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторских доказательств, собранных в процессе проверки, представлена на рис. 2.

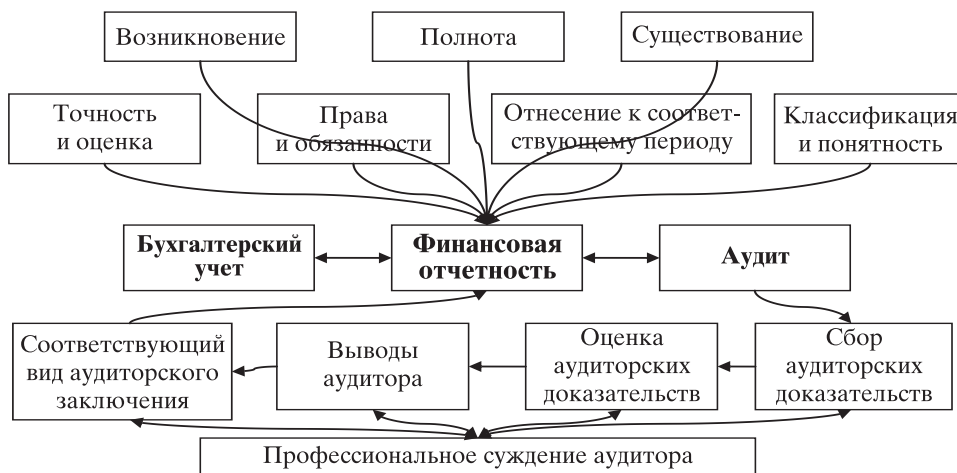


Рис. 2. Взаимосвязь оценки аудиторских доказательств и мнения аудитора

Таким образом, для формирования профессионального суждения аудитора, необходимого для обоснованных выводов, в частности, относительно вида аудиторского заключения, нужны надежные аудиторские доказательства, собранные с учетом предпосылок подготовки отчетности.

Литература

1. Бычкова С.М., Алдарова Т.М. Понятие достоверности и существенности в аудите // Аудиторские ведомости. 2006. № 9. С. 3–8.
2. Приказ Минфина России от 28.06.2010 № 63н (ред. от 27.04.2012) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010).
3. Приказ Минфина России от 17.08.2010 № 90н (ред. от 16.08.2011) «Об утверждении Федеральных стандартов аудиторской деятельности» (вместе с Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита»).
4. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Достоверность и добросовестность составления бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. 1999. № 12. С. 87–90.
5. Шапошников А.А., Лутков Д.С. Границы достоверности в аудите // Аудиторские ведомости. 2003. № 4. С. 15–18.

Bibliography

1. Bychkova S.M., Aldarova T.M. Ponjatie dostovernosti i sushhestvennosti v audite // Auditorskie vedomosti. 2006. № 9. P. 3–8.
2. Prikaz Minfina Rossii ot 28.06.2010 № 63n (red. ot 27.04.2012) «Ob utverzhenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Ispravlenie oshibok v buhgalterskom uchete i otchetnosti» (PBU 22/2010).
3. Prikaz Minfina Rossii ot 17.08.2010 № 90n (red. ot 16.08.2011) «Ob utverzhenii Federal'nyh standartov auditorskoj dejatel'nosti» (vmeste s Federal'nym standartom auditorskoj dejatel'nosti (FSAD 5/2010) «Objazannosti auditora po rassmotreniju nedobrosovestnyh dejstvij v hode audita»).
4. Sokolov Ja.V., Bychkova S.M. Dostovernost' i dobrosovestnost' sostavlenija buhgalterskoj otchetnosti // Buhgalterskij uch. 1999. № 12. P. 87–90.
5. Shaposhnikov A.A., Lutov D.S. Granicy dostovernosti v audite // Auditorskie vedomosti. 2003. № 4. P. 15–18.