

## О СОДЕРЖАНИИ ПОНЯТИЯ «АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА»

**Исследована сущность категории «аудиторские доказательства», изучены подходы разных авторов к раскрытию содержания понятия. Выявлены отличительные особенности от схожих категорий «источники аудиторских доказательств» и «аудиторские процедуры». Предложено уточненное определение с точки зрения информационного и целевого подходов.**

**Ключевые слова:** аудиторские доказательства, информационный подход, целевой подход, источники аудиторских доказательств, аудиторские процедуры.

Понятие «аудиторские доказательства» является ключевой категорией аудита, базовым элементом аудиторской проверки, от которого зависит мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Подходы к раскрытию сущности категории «аудиторские доказательства» и ее роли в процессе аудиторской проверки обсуждаются в исследованиях российских ученых С.М. Бычковой, А.А. Шапошникова, С.В. Кузнецовой, Е.М. Гутцайта, зарубежных ученых Кушинг и Лобекк (Cushing, Loebbeck, 1986), Феликса и Кинней (Felix, Kinney, 1982), Гиббинса (Gibbins, 1984), У. Гроневуда (U. Gronewold, 2006) [6], [7], [11], [17]. В зарубежной теории ставятся на обсуждение вопросы необходимости развития концептуальных положений теории аудиторских доказательств. По мнению большинства зарубежных ученых, общей концепции аудиторских доказательств в теории не существует, а некоторые из них считают, что ее разработка достаточно проблематична в связи с тем, что она затрагивает большую часть самостоятельных категорий аудита. Согласно мнения Флинта (D. Flint, 1988), теория аудиторских доказательств лежит в основе всей теории аудита и развитие теоретических основ требует выявления и анализа характеристик аудиторских доказательств, изучения убедительности различного типа аудиторских доказательств [19]. Проблемы раскрытия содержания понятия «аудиторские доказательства» также связаны с неоднозначностью отнесения ее некоторыми авторами к общенаучным понятиям или к понятиям, трансформируемым аудиторской спецификой [7], [17]. Значимость категории «аудиторские доказательства» как неотъемлемой составляющей аудиторской проверки, а также неоднозначное трактование понятия вызва-

ли необходимость исследования разных подходов к раскрытию экономической сущности и роли доказательств в аудите, которые в перспективе будут служить основой для развития теоретико-методологических положений аудита.

Содержание общенаучного понятия «доказательство» наиболее полно с точки зрения диалектического подхода раскрывается в трудах немецкого философа Гегеля. По его мнению, «доказательство – это готовое суждение о предмете, метод формирования суждений и движение мысли по логике предмета». В соответствии с современным подходом, доказательство – это логический процесс, заключающийся в обосновании истинности того или иного положения с помощью других положений, истинность которых уже доказана [5]. В большом экономическом словаре А.Н. Азрилияна даны несколько значений понятия «доказательство»: 1) неоспоримый довод или факт, подтверждающий, доказывающий что-либо, 2) система умозаключений, служащая для выведения нового положения на основании данных, принимаемых за истинные [4].

В российских аудиторских стандартах с 2011 г. понятие «аудиторские доказательства» претерпело изменения в связи с введением в систему стандартов ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства», полностью соответствующего одноименному МСА 500. Ранее в ПСАД 5 «Аудиторские доказательства» под аудиторскими доказательствами понималась информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. ФСАД 7/2011 дает более широкое трактование понятия «аудиторские доказательства», определяя их как информацию, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки

составления бухгалтерской отчетности, и, исходя из которой, аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности». Справедливо отмечается, что аудиторскими доказательствами может быть и отсутствие информации.

В современной литературе существуют разные подходы к понятию «аудиторские доказательства».

**Первый подход** – аудиторские доказательства рассматриваются как «факт» и «процесс». Под доказательством понимается факт, который может служить подтверждением или опровержением существования другого факта, или процесс получения сведений об определенном факте, которые позволяют сформировать мнение о достоверности бухгалтерской отчетности [6]. Согласно мнению А.А. Шапошникова, В.В. Остаповой и С.В. Кузнецовой под аудиторскими доказательствами понимаются 1) «факты, при помощи которых обосновывается истинность или ложность суждения», 2) «источники сведений о фактах», 3) «последовательность действий (процесс), которые необходимо предпринять, чтобы убедиться в достоверности учета тех или иных активов (обязательств) и раскрытии о них информации в отчетности» [17]. Следует отметить, что данные подходы полностью согласуются с общепринятым понятием «доказательство», но недостаточно полно отражают особенности аудита. Рассматривая доказательство как процесс, А.А. Шапошников уточняет, что речь идет об аудиторских процедурах и оценке их результатов (т.е. выдвигается и доказывается тезис). На наш взгляд, следует различать категории «аудиторские доказательства» и «аудиторские процедуры». Аудиторские процедуры – это методы, приемы, способы формирования доказательств, т.е. преобразования информации из источников доказательств в информацию, полезную для аудитора.

**Второй подход** – аудиторские доказательства представляют собой источники информации. По мнению В.Б. Ивашкевича доказательствами в аудите служат документированные источники данных, полученных в результате аудиторской проверки достоверности бухгалтерской отчетности организации [10]. С.В. Кузнецова под аудиторскими доказательствами понимает подтверждающие документы и источники дополнительной информации [11]. Н.П. Дробышевский, В.В. Скобара доказательствами считают докумен-

тальные источники данных, документацию бухгалтерского учета и другие сведения, полученные аудитором в ходе аудиторской проверки [9], [15]. Общепринято различать понятия «доказательство» и «источники доказательств». Так, в Большом экономическом словаре под источником понимается то, что дает начало чему-либо, служит основанием чего-либо, является тем, откуда исходит, берется, черпается что-либо. Соответственно, источники аудиторских доказательств – это начальная, исходная информация, основание для получения доказательства или система, лица, создающие исходную информацию.

**Третий подход** – аудиторские доказательства представляют собой информацию, которая определяет действия аудитора. Дж. Робертсон дает следующее определение «доказательства – это информация, влияющая на мнение аудиторов и определяющая их решения» [13]. Необходимая информация может быть качественной или количественной, она может непосредственно влиять на аудиторское решение, а может быть только вспомогательной. Задача аудиторов – собрать и оценить достаточное количество компетентных свидетельств, чтобы создать логически обоснованную базу для принятия решений [13]. В данном определении справедливо подчеркивается цель сбора доказательств, но неуместной является формулировка, что информация «влияет на мнение аудиторов». Большинство российских ученых (В.В. Скобара, А.Д. Шеремет, В.П. Суйц и другие) под аудиторскими доказательствами понимают информацию, полученную аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора [15], [18]. Данные определения полностью согласуются с действовавшим до 2011 г. ПСАД 5 «Аудиторские доказательства», справедливо подчеркивают необходимость и значимость аудиторских доказательств в процессе проверки, но не отвечают современной терминологии российских и международных стандартов аудита.

Согласно мнению А. Кузьминского «аудиторские доказательства – информация, которая подтверждает правильность отраженных в учете данных или данных, полученных во время фактической проверки состояния контролируемого объекта, которую отбирает аудитор в процессе контрольных действий для выдачи заказчику заключения о достоверности представленной отчетности и правильности отражения в

бухгалтерском учете операций, связанных с изменением состояния проверяемых объектов» [3]. Данное определение раскрывает роль и методы сбора доказательств, но при этом заблуждением является то, что доказательства «подтверждают правильность», в действительности они могут подтверждать наличие искажений, некорректно используются понятия «контролируемый объект» (аудируемое лицо), «контрольные действия» (аудиторские процедуры), «операции, связанные с изменением состояния проверяемых объектов».

Анализ определений «аудиторские доказательства» позволил сделать следующие выводы:

- имеются определения, где аудиторские доказательства сводят к их источникам (С.М. Кузнецова, Н.П. Дробышевский, В.В. Скобара);
- отдельные авторы не принимают во внимание наличие существенных различий между доказательствами, процедурами их получения и аудитом как процессом подтверждения достоверности бухгалтерского учета (А.А. Шапошников);
- авторы в определениях справедливо подчеркивают цель получения доказательств: формирования мнения в аудиторском заключении (С.М. Бычкова, Р. Монтгомери, Дж. Робертсон);
- при формулировке определения в литературе и стандарте применяется информационный подход (МСА 500, А. Кузьминский, Дж. Робертсон);
- наиболее полное определение аудиторских доказательств содержится в МСА 500 и ФСАД 7/2011.

Анализ учебной и научной литературы показал, что в определениях аудиторских доказательств недостаточно полно раскрывается смысловое значение, в котором употребляется данный термин, цель, предмет и методы получения доказательств. Подчеркивая значимость научной категории, считаем необходимым уточнить понятие «аудиторские доказательства», применяя информационный и целевой подходы и акцентируя внимание на отличиях от понятий «источники доказательств» и «аудиторские процедуры».

Г.А. Бругян, рассматривая доказательство с точки зрения формально логического подхода, а также некоторые зарубежные аудиторы полагают, что основной характеристикой доказательств в аудите является их целевая ориентация [5]. Целевой подход заключается в постановке конкретных целей и планируемых резуль-

татов, описания способов их достижения. Основные цели использования доказательств в аудите заключаются в применении для выражения мнения в аудиторском заключении и тем самым для снижения информационного риска пользователей бухгалтерской отчетности до приемлемо низкого уровня, и для оценки и снижения аудиторского риска (выражения недостоверного мнения в аудиторском заключении).

Первая цель – на основе аудиторских доказательств аудитор выражает мнение о достоверности бухгалтерской отчетности. Э.А. Аренс и Дж. Лоббек определяют аудит как процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям [1]. По мнению Р. Монтгомери, доказательства необходимы для подтверждения либо не подтверждения выводов, сделанных на основе данных финансовых документов, и, следовательно, для формирования аудитором основы для выдачи заключения [2]. Аудиторская организация обязана достичь в ходе аудита приемлемой уверенности в надежности своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта во всех существенных отношениях [18]. Доказательства должны дать возможность аудиторской организации с уверенностью сделать выводы об отсутствии либо наличии искажений в бухгалтерской отчетности экономического субъекта [18].

Ю.А. Данилевский, раскрывая роль доказательств в аудите, полагает, что аудиторская проверка рассматривается как процесс сбора, оценки и анализа аудиторских доказательств, касающихся финансового положения экономического субъекта, подлежащего аудиту, имеющих своим результатом выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности этого субъекта [8].

Прежде чем приступать к формированию мнения, аудитор должен убедиться, достигнута ли в ходе аудита достаточная уверенность в том, что бухгалтерская отчетность в целом не содержит существенных искажений в результате недобросовестных действий или ошибок. Указанное убеждение должно базироваться на выводе относитель-

но того, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства и выводе относительно того, являются ли неисправленные искажения, взятые по отдельности или в совокупности, существенными (ФСAD 1/2010, п. 9). Получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств необходимо для снижения риска до приемлемо низкого уровня (п. A12 MCA (ISA) 300). При формировании мнения аудитор должен рассмотреть все соответствующие аудиторские доказательства, независимо от того, подтверждают ли они или противоречат утверждениям, лежащим в основе финансовой отчетности (п. 27 MCA (ISA) 330).

Рассматривая вторую цель сбора аудиторских доказательств, следует отметить, что на основе изучения и оценки доказательств аудитор принимает решения о планировании и модификации характера, объема и временных рамок аудиторских процедур в целях снижения риска до приемлемо низкого уровня. Оценка аудиторских доказательств и аудиторского риска влияет на решения аудитора в отношении планирования процесса сбора аудиторских доказательств. Изменения аудиторского риска могут оказать влияние на мнение аудитора и привести к изменению ранее запланированных решений.

В Международной концептуальной основе заданий по подтверждению достоверности информации, а также в п. A28 MCA (ISA) 200 сказано, что в ходе планирования и выполнения задания по выражению уверенности аудитор должен учитывать количество и качество аудиторских доказательств при определении характера, сроков выполнения и масштабов процедур по сбору доказательств. Это позволяет аудитору выразить мнение о финансовой отчетности на приемлемо низком уровне риска (п. A36 MCA (ISA) 200). Аудитору следует пытаться получать больше надлежащих аудиторских доказательств из областей повышенного уровня риска, где вероятны ошибки и нарушения. Например, п. A49 MCA 200 прямо указывает, что аудитор должен больше уделять внимание областям, где содержатся риски существенного искажения, особенно вследствие недобросовестных действий. Федеральные стандарты указывают на модификацию (изменение) характера, временных рамок и объема аудиторских процедур в конкретных ситуациях. В MCA 330 сказано, что по мере того как аудитор выполняет запланированные аудиторские процедуры, полу-

ченные аудиторские доказательства могут заставить аудитора изменить характер, временные рамки или объем запланированных аудиторских процедур (в случаях масштаба выявленных искажений, противоречие или отсутствие доказательств, результаты аналитических процедур). В п. 13 ПСАД 11 сказано, что оценка рисков непрерывности деятельности оказывает влияние на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, т.е. при высоком уровне риска следует собрать более надежные доказательства в большем объеме.

В ФСAD 1/2010 отмечается, что если экономический субъект не представил аудиторской организации существующие документы в полном объеме, и она не в состоянии собрать достаточные аудиторские доказательства по какому-либо счету и (или) операции, аудиторская организация обязана отразить это в отчете (письменной информации руководству экономического субъекта) и имеет право подготовить аудиторское заключение, отличное от безусловно положительного. Согласно п. 13 ФСAD 2/2010 мнение с оговоркой выражается, если у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, однако он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим.

При этом отсутствие возможности выполнения какой-либо процедуры не является ограничением объема аудита, если аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства путем выполнения альтернативных аудиторских процедур. Если это невозможно, то аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения». Так, в ФСAD 2/2010 говорится, что отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств (ограничение объема аудита) может быть следствием возникновения неконтролируемых аудитуемым лицом обстоятельств; обстоятельств, связанных с характером или сроком проведения аудита; препятствий, установленных руководством аудируемого лица.

Следует согласиться с мнением большинства авторов, что аудиторские доказательства представляют собой информацию. В своевременном обществе информационному подходу уделяется достаточно большое внимание, поскольку

информация является значимым ресурсом, используемым в различных видах человеческой деятельности, отображает различные факты, данные и результаты действий и процессов. В одном из значений под информацией понимается смысл (понимание, представление, интерпретация), возникающий у человека в результате получения им данных, взаимосвязанный с предшествующими знаниями и понятиями [16].

По мнению Сиротенко Э.А. «аудит – это информационный процесс, который можно определить как совокупность информационных процедур, сущность которых заключается в подготовке аналитической информации, предназначенной для формирования мнения аудитора (аудиторской фирмы) о полноте и достоверности экономической информации... а также для разработки рекомендаций руководству организации по улучшению организации системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля» [14]. Аудиторская деятельность относится

к информационным услугам. Ввиду отсутствия у некоторых категорий пользователей прямого доступа к информационному массиву, существует необходимость в посреднике, который мог бы предоставить им в доступном виде требуемую информацию. Роль этого информационного канала выполняет аудит [12].

Исходя из положений информационного подхода, построен процесс формирования аудиторских доказательств, представленный на рисунке 1.

Как показано на рисунке 1, процесс формирования аудиторских доказательств включает процедуры планирования аудиторских процедур на основе восприятия аудитором информации из источников, создания и понимания информации непосредственно в процессе выполнения процедуры (формирование аудиторских доказательств) и понимания и анализа полученной информации в процессе оценки аудиторских доказательств.

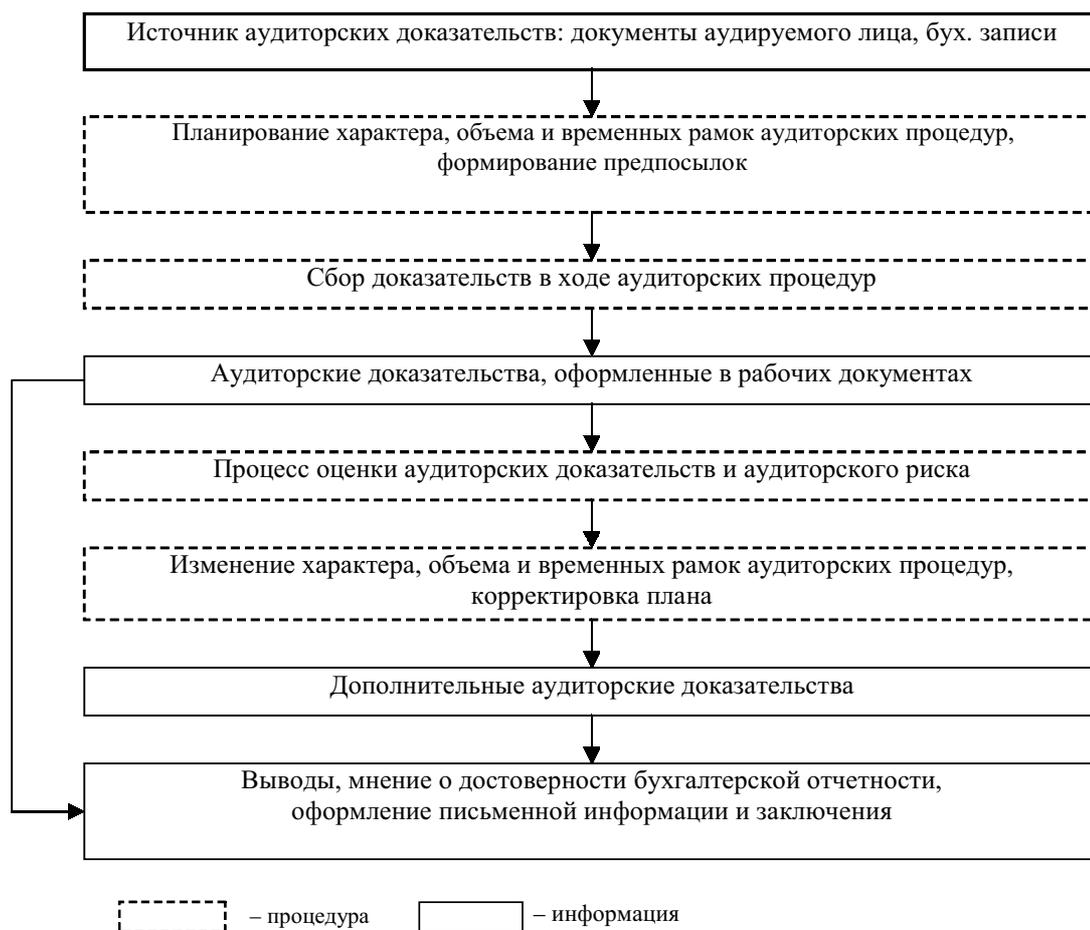


Рисунок 1. Процесс формирования аудиторских доказательств на основе информационного подхода

Проведенный анализ понятий «аудиторские доказательства» позволил определить, что наиболее полное определение содержится в ФСАД 7/2011: «информация, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности, и исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности». Изучение информационного процесса в аудите, целей сбора доказательств, отличительных особенностей от понятий «источники доказательств» и «аудиторские процедуры» позволило сформулировать уточненное определение. На наш взгляд, аудиторские доказательства – это информация из источников доказательств, сформированная с помощью выполнения аудиторских процедур, подтверждающая или не подтверждающая предпосылки бухгалтерской отчетности, на основе которой аудитор принимает действия для снижения информационного риска пользователей бухгалтерской отчетности (подтверждения

достоверности отчетности) и аудиторского риска. Данное определение отличается от ранее существующих тем, что в нем уточняется цель сбора доказательств, указывается метод сбора (аудиторские процедуры) и метод группировки информации (по предпосылкам подготовки отчетности).

Исследование сущности категории «аудиторские доказательства», показало, что она имеет схожие черты с общенаучным понятием «доказательства», к которым следует отнести структуру (тезис, аргумент, демонстрация), цель (установление истины или достоверности) и тождественные характеристики (убедительность, достаточность, уместность). Однако данная категория имеет отличительные особенности, вызванные трансформированием к аудиту, такие, как ограничения, присущие аудиту, состав источников доказательств, содержание аргумента (требования законодательства и внутрифирменных стандартов) и тезиса (предпосылок достоверности отчетности).

31.03.2014

**Список литературы:**

1. Аренс, Э.А. Аудит / Э.А. Аренс, Дж. К. Доббек / под ред. Я.В. Соколова – М.: Финансы и статистика, 1995. – 250 с.
2. Дефлиз, Ф.Л. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш; пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
3. Аудит: практическое пособие / под ред. А. Кузьминского. – К.: Учетинформ, 1996. – 283 с.
4. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – 6-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.
5. Брутян, Г.А. Аргументация / Г.А. Брутян. – Ереван: Изд-во АН АрмССР, 1984. – 105 с.
6. Бычкова, С.М. Доказательства в аудите / С.М. Бычкова. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 176 с.
7. Гутцайт, Е.М. Методологические проблемы аудита / Е.М. Гутцайт // Аудиторские ведомости – 2002. – № 1 – 10
8. Данилевский, Ю.А. Аудит: учебное пособие / Ю.А. Данилевский [и др.]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2002. – 544 с.
9. Дробышевский, Н.П. Ревизия и аудит: учебное пособие / Н.П. Дробышевский. – Мн.: ООО «Мисанта», 2004. – 265 с.
10. Ивашкевич, В.Б. Завершающая стадия аудиторской проверки / В.Б. Ивашкевич // Аудиторские ведомости. – 2007. – №11. – С. 3–7
11. Кузнецова, С.В. Аудиторские доказательства: их природа и особенности / С.В. Кузнецова // Учет, анализ и аудит. – 2008. – №6. – С. 76–79
12. Панкова, С.В. Методология и практика регулирования качества аудита: Монография. – Оренбург: ИПК ОГУ, 2002. – 205 с.
13. Робертсон, Дж. Аудит / Дж. Робертсон. – М.: КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
14. Сиротенко, Э.А. Перспективы развития теоретико-методологического аппарата аудита / Э.А. Сиротенко // Аудиторские ведомости. – 2006. – №1. – С. 7–24
15. Скобара, В.В. Аудит: методология и организация / В.В. Скобара. – М.: Издательство «Дело и сервис», 1998. – 576 с.
16. Фридланд, А.Я. Основные ресурсы информатики: учебное пособие / А.Я. Фридланд. – М.: АСТ: Астрель: Профиздат, 2005. – 284 с.
17. Шапошников, А.А. Аудиторские доказательства: сущность и специфика / А.А. Шапошников, В.В. Остапова, С.В. Кузнецова // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 3. – С. 3–10
18. Шеремет, А.Д. Аудит: учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – 5-е изд., – М.: Инфра-М., 2006. – 448 с.
19. Flint, D. Philosophy and Principles of Auditing / David Flint. – An Introduction, Houndmills et al. 1988.

Сведения об авторах:

**Панкова Светлана Валентиновна**, декан финансово-экономического факультета  
Оренбургского государственного университета, доктор экономических наук, профессор  
460018, г. Оренбург, пр-т Победы 13, e-mail: panksv@mail.ru

**Якимова Вилена Анатольевна**, старший преподаватель кафедры финансов  
Амурского государственного университета  
675027, г. Благовещенск, ул. Игнатьевское шоссе 21, e-mail: vilena\_yakimova@mail.ru