

# СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИЧЕСКИХ АСПЕКТОВ ОЦЕНКИ НАДЕЖНОСТИ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

Якимова В.А.

*ФГБОУ ВПО «Амурский государственный университет», Благовещенск, Россия  
(675028, ул. Игнатъевское шоссе, 21), e-mail: vilena\_yakimova@mail.ru*

По результатам проведения аудиторских процедур аудитор должен не только выявить ошибки и нарушения, но и установить степень уверенности, с которой он должен полагаться на аудиторские доказательства. Такая уверенность во многом зависит от надежности аудиторских доказательств. В случае, когда аудитор признает доказательства ненадежными, он может модифицировать аудиторские процедуры и (или) аудиторское заключение. При этом модификация процедур и заключения требует обоснования. Существующие в отечественной и зарубежной литературе методы обоснования профессионального суждения в отношении оценки надежности аудиторских доказательств недостаточно формализованы и не учитывают всех возможных факторов и критериев надежности. В данной статье проанализированы и систематизированы факторы надежности и предложена и апробирована методика оценки.

## **Требование надежности аудиторских доказательств согласно федеральным стандартам аудиторской деятельности**

Понятие, роль аудиторских доказательств, методы их получения определены в ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства». Стандарт заменил действующий ранее ПСАД 5. В системе международных стандартов действует МСА 500 «Аудиторские доказательства», положения которого отличаются от российского стандарта. В 2011 г. российский стандарт претерпел существенные изменения, внес некоторые уточнения в аудиторские процедуры, требования к доказательствам, предпосылкам формирования отчетности.

ФСАД 7/2011 дает определение аудиторским доказательствам и их составу (документы и информация бухгалтерского учета аудируемого лица, а также информация из других источников). В отличие от ФПСАД 5 в новой редакции стандарта сказано, что аудиторскими доказательствами является информация, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности.

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 относительно того, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства и выводе относительно того, являются

ли неисправленные искажения, взятые по отдельности или в совокупности, существенными (ФСАД № 1/2010, п. 9). Соблюдение требований достаточности и надлежащего характера гарантирует качество мнения аудитора и повышает убедительность доказательств.

В ФСАД 7 определено, что достаточность является количественной оценкой (ранее, мерой) и зависит от *аудиторской оценки риска* существенного искажения бухгалтерской отчетности (чем выше риск, тем больше требуется доказательств), а также от *качества таких доказательств* (чем выше их качество, тем меньше требуется доказательств). Ранее в ФПСАД 5 были выделены факторы, влияющие на профессиональное суждение в отношении достаточности аудиторских доказательств (оценка аудиторского риска, характер СБУ и СВК, существенность, опыт аудитора, обнаружение недобросовестных действий, источник и достоверность информации). Надлежащий характер – качественная оценка аудиторских доказательств, которая характеризует уместность и надежность выводов, лежащих в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности (п. 2 ФСАД 7). Качественная сторона аудиторских доказательств во многом зависит от надежности аудиторской процедуры и источника доказательства.

Стандарт 7/2010 прямо указывает, что при использовании информации, подготовленной аудируемым лицом аудитор должен оценить, является ли эта информация надежной, т.е. точной, полной и достаточно подробной для целей аудита (п. 24 ФСАД 7/2010). При выборе и выполнении аудиторских процедур аудитор должен убедиться в уместности и надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств (п. 19 ФСАД 7/2010).

Положения ПСАД 5 рассматривали два фактора, влияющих на надежность доказательств – источник и форма представления. Новый стандарт 7/2011 справедливо дополняет данные факторы – характер информации, обстоятельства, при которых получена информация, включая средства контроля ее подготовки и хранения. При этом стандарт указывает на то, что для целей обеспечения надежности должно быть учтено соблюдение всех факторов. Критерии надежности в ФСАД 7/2011, как нам представляется, полностью соответствуют МСА 500.

При оценке надежности аудиторских доказательств аудитор должен исходить, как правило, из следующего:

- более надежными являются аудиторские доказательства, полученные из независимого, внешнего по отношению к аудируемому лицу, источника (подтверждения третьих сторон, отчеты аналитиков, сопоставимые данные о конкурентах, др.);

- более надежными являются аудиторские доказательства, полученные из внутреннего источника в случае, когда соответствующие средства контроля аудируемого лица, в том числе за подготовкой и хранением информации, функционируют эффективно;

- аудиторские доказательства, полученные непосредственно аудитором (например, при наблюдении за применением средства контроля), являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, полученными косвенным путем или на основании логических заключений (например, на основании запроса о порядке применения средства контроля);

- аудиторские доказательства, полученные в документальной форме на бумажном носителе, в электронном виде или иным образом, являются более надежными, чем полученные в устной форме;

- аудиторские доказательства, представленные подлинниками (оригиналами) документов, являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, представленными копиями документов, надежность которых может зависеть от средств контроля за их подготовкой и хранением (п. 22 ФСАД 7).

Рассматривая положения стандарта, следует отметить, что чаще всего на практике аудитор ограничивается внутренними источниками информации, устными подтверждениями, базами данных и при этом степень надежности не оценивается. Внешние запросы, рекомендованные стандартами как наиболее надежные, являются длительной процедурой и не позволяют своевременно получить доказательства. В силу того, что аудитор располагает документами аудируемого лица, редко прибегает к данной процедуре. Поэтому в большинстве случаев это единственные источники для получения доказательства и наиболее приемлемы с точки зрения трудозатрат на получение. Если даже аудитор и имеет сомнение в надежности доказательств, то отсутствуют методические рекомендации оценки степени влияния надежности на качество доказательств и мнения, выражаемого в аудиторском заключении. Недостатком раскрытия в стандартах категории надежности является отсутствие требования к согласованности с представителями аудируемого лица, независимости, профессиональной компетентности аудитора.

Надежность аудиторских доказательств, полученных благодаря внешним подтверждениям, зависит:

- от применения аудитором соответствующих процедур при подготовке запроса о внешнем подтверждении;

- от выполнения процедур внешнего подтверждения;

- от оценки результатов процедур внешнего подтверждения.

На надежность полученных 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.

В соответствии с ПСАД 20 факторами, влияющими на степень надежности результатов аналитических процедур, являются существенность рассматриваемых статей, другие аудиторские процедуры, направленные на достижение тех же целей, степень точности прогнозирования ожидаемых результатов аналитических процедур, оценки неотъемлемости и риска средств контроля.

Противоречивость доказательств снижает их надежность. П. 26 ФСАД 7/2011 и п. 16 ПСАД 5 говорит о том, что в случаях, когда аудиторское доказательство, полученное из одного источника, не соответствует аудиторскому доказательству, полученному из другого источника, или аудитор сомневается в надежности информации, которую собирается использовать в качестве аудиторского доказательства, аудитор должен определить, как следует изменить аудиторские процедуры или дополнить их для того, чтобы снять несоответствие или сомнения. Кроме того, аудитор должен рассмотреть влияние данной ситуации, если это уместно, на другие аспекты аудита.

Аудитор должен удостовериться, что используемые им методы являются надежными с точки зрения получения достаточного надлежащего аудиторского доказательства для реализации целей тестирования. В п. 28 ФСАД 7/2011 тест можно считать эффективным для целей аудита, если по результатам его выполнения получены надлежащие аудиторские доказательства, которые с учетом уже полученных или планируемых к получению аудиторских доказательств можно считать достаточными для целей аудита. При отборе элементов для тестирования аудитор должен убедиться в уместности и надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.

Требование оценки аудиторских доказательств содержится в проекте ФСАД «Аудиторские процедуры, выполняемые в ответ на оцененные аудитором риски» (пп. 66-71). Стандарт подчеркивает связь между уровнем риска и «убедительностью» аудиторских доказательств, а также обязывает аудитора выяснить, каким образом обнаруженное искажение влияет на оцененные риски существенного искажения (п. 68) и рассмотреть вопрос, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства (п. 69). В отношении оценки аудиторских доказательств стандарт приводит факторы, влияющие на суждение о достаточности и надлежащем характере аудиторских доказательств:

- значимость возможных искажений предпосылок составления бухгалтерской отчетности и вероятность того, что они могут иметь существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, в отдельности или в совокупности с другими возможными искажениями;
- эффективность средств контроля и реагирования руководства аудируемого лица на эти риски;
- опыт, полученный во время предыдущих аудитов, связанный с аналогичными возможными искажениями;
- результаты выполненных аудиторских процедур, включая случаи, когда аудиторские процедуры позволили обнаружить конкретные случаи недобросовестных действий или ошибок;
- источник доступной информации и ее надежность;
- убедительность аудиторских доказательств;
- понимание деятельности аудируемого лица и его среды, включая средства внутреннего контроля (п. 70).

Таким образом, данный проект стандарта указывает на субъективность процедуры оценки доказательств, раскрывает факторы, но конкретных рекомендаций по оценке этих факторов не приводит. Исходя из приведенных выше факторов, следует вывод, что провести предварительную оценку доказательств возможно только после оценки СВК и понимания деятельности, надежности источников информации, существенности искажений, а полную оценку – после выполненных аудиторских процедур.

Федеральные стандарты указывают на модификацию (изменение) характера, временных рамок и объема аудиторских процедур в конкретных ситуациях. В п. 67 проекта нового стандарта ФСАД «Аудиторские процедуры, выполняемые в ответ на оцененные аудитором риски» сказано, что «аудит бухгалтерской отчетности представляет собой кумулятивный и итеративный процесс. По мере того как аудитор выполняет запланированные аудиторские процедуры, полученные аудиторские доказательства могут заставить аудитора изменить характер, временные рамки или объем запланированных аудиторских процедур». Стандарт приводит примеры таких случаев: масштаб выявленных искажений, противоречие или отсутствие доказательств, результаты аналитических процедур. При этом, «если аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении существенных предпосылок составления бухгалтерской отчетности, то он должен попытаться получить дополнительные аудиторские доказательства. Если аудитору не удалось получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, то он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения» (п. 71).

## **Факторы, влияющие на надежность аудиторских доказательств**

Согласно Р.Монтгомери аудитор должен принять решение о том, является ли полученное доказательство надежным и полезным (значимое доказательство) и достаточно ли получено веских доказательств. Значимость доказательства зависит от его надежности и происхождения (источника). Каждая группа полученных доказательств, по его мнению, проходит оценку ее полезности. Доказательство является настолько полезным, насколько оно позволяет решить указанные проблемы. Использование не очень полезных доказательств для принятия аудитором решения о суждениях управленческого звена является одним из основных источников «непредвиденных ошибок». По его мнению, надежность – это качество информации, которое обеспечивает обоснования отсутствия в ней ошибок и искажений и отражение должной информации [2]. На степень надежности влияет независимость источника, компетентность источника, система внутреннего контроля и объективность доказательств. Выделенные автором критерии надежности положены в основу разработанных международных и российских стандартов.

Р.Монтгомери [2] говорит о двойной цели аудитора, который должен провести проверку в соответствии с требованиями стандартов и получить необходимую степень уверенности и достичь максимальной эффективности. Для проверки определенного вида данных, отраженных в финансовых документах, аудитор должен иметь минимум два источника или использовать столько же методов получения доказательств. Если один из источников или методов непригоден, часто вместо него можно использовать другой. Один или несколько дорогостоящих источников получения доказательств можно заменить менее дорогостоящим источником, который, однако, и менее надежен.

Позднее зарубежные аудиторы Аренс Э.А., Лоббек Дж. К. рассматривали категорию надежности в более широком понимании и сводили ее к понятию достоверности. [1] Достоверность – характеристика того, насколько доказательства могут считаться достойными доверия и правдоподобными [1]. Если доказательства можно считать в высшей степени правдоподобными, это может в значительной степени убедить аудитора в том, что финансовая отчетность представлена объективно. По их мнению, достоверность нельзя повысить, применив более значительный объем выборки или выбрав из общей совокупности другие элементы. Ее можно повысить, только выбрав такие процедуры аудита, которые более высококачественны с точки зрения одной или нескольких из шести характеристик достоверности: уместность, независимость источника, эффективность СВК, непосредственные знания аудитора, оценки лиц, представляющих информацию, степень объективности.

Достоверность - это форма существования истины, а истина представляет собой адекватную информацию об объекте, получаемую посредством его чувственного или интеллектуального постижения, либо сообщения о нем и характеризуемая с точки зрения ее достоверности. Истина существует как субъективная реальность в ее информационном и ценностном аспектах. По мнению исследователя проблем информационной экономики Ф. Махлупа, достоверная информация содержит процесс познания «чего - то», о чем передается информация; субъект, передающий информацию; субъект, воспринимающий информацию и саму информацию. Основной составляющей достоверной информации является ее надежности. Гиляровская Л.Т. уточняет понятие достоверности информации и считает, что она должна обладать правдивостью, соответствием нормативным актам и внутрихозяйственным положениям, нейтральностью, т.е. отсутствием «нажима», подталкивания к принятию решения, в котором заинтересован вовсе не пользователь, возможностью проверки, прозрачностью, осмотрительностью [6].

Различия между понятиями достоверности и надежности условны и определяются тем, что первая категория характеризует соответствие содержания информации обозначаемой с ее помощью реальности (т.е. содержательная характеристика), а вторая – соответствие используемых средств получения информации некоему стандарту или эталону (инструментальная характеристика). Следовательно, надежность зависит от метода получения информации, т.е. от выбора аудиторской процедуры. По мнению Волковой О.Н. надежность источников, методов сбора определяет достоверность сведений [36, с. 21]. Учитывая данные различия, будем считать, что достоверность доказательств определяется как надежностью источников, так и надежностью методов их получения.

Сравнивая требования достоверности и надежности, следует отметить, что требование надежности доказательств выделено федеральными стандартами аудита и рассматривается по отношению к отдельным аудиторским процедурам. Надежность аудиторских доказательств определяется их точностью, полнотой и подробностью (п.24 ФСАД 7/2011). Как указывает Урсул А.Д., надежность информации связана с избыточностью и определяется способностью сохраняться при передаче и использовании и отображать при этом основное и важнейшее в источнике информации. [12, с. 219] При проведении контрольного мероприятия должны быть получены достаточные надлежащие надежные доказательства, подтверждающие выводы, сделанные по результатам этого мероприятия (п. 43) [14]. «Доказательства считаются надежными, если они обеспечивают высокую степень уверенности в выводах, сделанных по результатам контрольного мероприятия» (п. 47). Овсянников Л.Н. подчеркивает, что надежность информации, которую финансовый контроль предоставляет ее пользовате-

лям, ничем заранее не predetermined, ее нужно обеспечивать [9]. Надежность аудиторских доказательств – это свидетельство и следствие должного качества аудиторских услуг. По мнению автора, начинать повышение надежности информации финансового контроля нужно с создания правовой и методологической базы. Овсянников Л.Н. подчеркивает, что надежность информации, которую финансовый контроль предоставляет ее пользователям, ничем заранее не predetermined, ее нужно обеспечивать. Самое главное здесь - квалифицированный комплексный анализ данных, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность проверяемого объекта во всем объеме.

Следует отметить, что ни в стандартах, ни в литературе не содержатся конкретных критериев и методик для оценки надежности доказательств. Авторы предлагают различные факторы надежности:

- источник информации: внешние, внутренние, смешанные (ФСАД 7/2011, Данилевский Ю.А. [7], Шешукова Т.Г., Городилов М.А. [12]);

- форма получения: документальный, устный, в электронном виде (ФСАД 7/2011, Данилевский Ю.А. [7], Шешукова Т.Г., Городилов М.А. [12] рассматривают как характер и рассматривают видимые или физически осязаемые доказательства);

- качество проведения контрольного мероприятия, работы специалистов, содержание и специфика деятельности объекта, практическая постановка и осуществление сбора, регистрации, обработки и анализа информации в контролируемой организации, состояние и ответственность внутреннего контроля (Овсянников Л.Н. [9]).

- эффективность системы внутреннего контроля аудируемого лица, организация и функционирование средств контроля за подготовкой и хранением информации, (ФСАД 7/2011);

- подлинник или оригинал (ФСАД 7/2011);

- компетентность и независимость лица, формирующего источник доказательства (Аренс Э.А., Лоббек Дж. К. [1]), уровень квалификации кадрового состава бухгалтерии (Сунгатуллина Р.Н., Тедозашвили Л.Т. [11]);

- ошибки при ведении бухгалтерского учета (Сунгатуллина Р.Н., Тедозашвили Л.Т. [11]);

- вероятность умышленного искажения информации, мошенничества, фальсификации (Сунгатуллина Р.Н., Тедозашвили Л.Т.) [11, с. 21];

- характер и вид аудиторской процедуры, т.е. метода получения доказательства.

Одни и те же факторы могут в разных обстоятельствах быть оценены по-разному в зависимости от конкретных условий. К данным факторам следует относиться с большой долей



условности, поскольку они могут противоречить и при разных обстоятельствах может быть разная степень значимости. На данное обстоятельство также указывает Данилевский Ю.А. Как справедливо отмечается Шешуковой Т.Г. и Городиловым М.А., что в каждой ситуации степень надежности аудиторского доказательства зависит от конкретных обстоятельств [12].

Справедливо ФСАД 7/2011 разделил доказательства на два вида: документы, информация бухгалтерского учета и прочая информация (по результатам предыдущего аудита, тестирования средств контроля, по результатам экспертной оценки и т.д.). Аудитор может использовать в качестве доказательств категорическую (абсолютно точную, формируемую по результатам проверки первичных документов, натуральных объектов и моментных явлений), условно точную (не точная из-за отсутствия каких-либо важных документов или фактов) и ориентировочную (отражается в размерах вероятных потерь и неполученных доходов и может быть полезной при принятии различных решений).

Факторы надежности зависят от источника доказательств, полученного в ходе проведения разных процедур. Надежность предлагается также определять факторами со стороны аудируемого лица (независимостью, средствами контроля, соблюдением формальных реквизитов, объективностью), качеством методической базы аудиторской организации, квалификацией и уровнем знаний, аналитичностью суждения аудитора, следованием аудиторским стандартам, соблюдением этических принципов.

При оценке надежности доказательств, полученных при проведении детальных процедур, необходимо учитывать, что в большей части – это официальные документы, являющиеся формализованным отражением имевших место событий, действий, составленные в соответствии с определенным порядком и правилами, отвечающими установленным требованиям относительно их формы, содержания, реквизитов. Принимается во внимание, что данные бухгалтерского учета должны быть объективными, обеспечивать рациональный документооборот, единство информации, поступающей из различных источников, устранения дублирования в первичной информации, оперативными. К документам должен быть ограничен круг лиц, имеющих доступ. Содержание документов должно быть четким в отношении цели, объема, полнота для понимания сути проблемы и принятия решения, определенности в отношении получателя.

В соответствии с п. 12 ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» аудитор считает представленные ему учетные записи и документы подлинными до тех пор, пока у него не имеется оснований придерживаться противоположного мнения. От аудитора не требуется выступать экспертом в отношении подлинности документации. Однако если обстоятельства, выявленные в ходе аудита, дают ауди-

тору основания считать, что документ может не быть подлинным или в него могли быть внесены изменения, то аудитор проводит дальнейшее исследование, например, напрямую запрашивает подтверждение от третьей стороны или привлекает к работе эксперта по оценке подлинности документа.

Значимым фактором надежности доказательств является *адекватность*. К. Егоров указывает, что при оценке доказательств следует изучать источник доказательства с точки зрения его способности к адекватному восприятию, сохранению и воспроизведению информации. Это, например, может зависеть от психофизиологических особенностей лица, привлекаемого в процесс в качестве свидетеля, или от свойств предмета, используемого как вещественное доказательство и т.д. Сомнения в достоверности источника письменного доказательства возникают, например, при наличии дефектов в его оформлении - отсутствии необходимых реквизитов в официальных документах или при нарушении порядка составления соответствующих документов [8].

Наиболее спорный критерий надежности доказательств – *независимость, объективность*. Независимость предполагает, что доказательства, получаемые вне хозяйственной системы, более надежны, чем доказательства, получаемые в рамках этой системы [12]. Даже при независимом источнике информации доказательства могут считаться надежными только в том случае, когда они предоставляются лицами, действительно находящимися в таком положении, которое позволяет им оперировать достоверными доказательствами. Подтверждения информации адвокатов и банков обычно считаются более достоверной информацией, чем полученные от лиц, плохо знакомых с деловыми операциями клиента. Доказательства, собранные непосредственно аудитором, могут оказаться недостаточно достоверными и в том случае, когда он недостаточно квалифицирован для их правильной оценки [12].

Дж. Робертсон наряду с требованиями аудиторских стандартов предполагает, что документальная информация, полученная и обработанная клиентом на основании сведений, собранных независимо от системы обработки информации клиента (информация и внешняя, и внутренняя одновременно) [10]. Ю.А. Данилевский указывает, что такой подход основан на том, что лица, ответственные за подготовку бухгалтерской отчетности, по каким либо причинам могут быть заинтересованы в искажениях отчетности, например в целях оптимизации налогообложения. Эти закономерности имеют исключения, и аудитор должен применять некоторые из данных принципов с известной долей осмотрительности [7].

При оценке независимости доказательств предлагается проверить, не получен ли источник от аффилированных лиц, которые могут исказить информацию и снизить степень надежности доказательств.

Аудиторскими доказательствами подтверждений, тестирования средств контроля, опросов, запросов являются устные и письменные сведения, получаемые непосредственно от опрашиваемых лиц. Надежность аудиторских доказательств из внешних подтверждений зависит от применения аудитором соответствующих процедур при подготовке запроса, от выполнения процедур внешнего подтверждения, от оценки результатов процедур. На надежность полученных 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.

Как показывает практика, такие доказательства менее объективны, нежели, полученные при проведении процедур по существу. Это обусловлено преднамеренными искажениями, рассеянностью опрашиваемого, его неумением комплексно описать выполняемые функции, недостаточной компетентностью и страхом потерять работу. Все беседы должны быть за протоколированы, аудитор после каждой беседы должен собрать подтверждающие аудиторские доказательства в письменной форме. Полезно проследить за осуществлением описанных работниками учетных процессов [7, с. 154]. Недостаток данного вида доказательства состоит в том, что он не вполне надежен, так как у аудитора нет возможности задать вопросы третьим лицам или рассмотреть их систему внутреннего контроля.

Дж. Робертсон [10], Ю.А. Данилевский [7], Л.Н. Овсянников [82] считают, что устные и письменные сообщения являются дополнительным источником и должны подтверждаться письменной информацией других видов. Требуется тщательно проверять объективность негативных данных с учетом вероятности существования у клиента конфликтных ситуаций и столкновения интересов. Аудитор должен быть осторожен, чтобы такие факты не повлияли на независимость, нейтральность и объективность. [7, с. 158]

Надежность аналитических процедур, в отличие от детальных процедур, в большей степени зависит от суждения аудитора и методологической базы аудитора. В соответствии с ПСАД 20 факторами, влияющими на степень надежности результатов аналитических процедур, являются существенность рассматриваемых статей, другие аудиторские процедуры, направленные на достижение тех же целей, степень точности прогнозирования ожидаемых результатов аналитических процедур, оценки неотъемлемости и риска средств контроля. Сравнение доказательств по методам их получения приведена в таблице 1.

*Таблица 1*

**Сравнение доказательств исходя из методов их получения по степени надежности и требований к ним**

Признак сравнения	Тесты средств контроля	Детальные процедуры	Аналитические процедуры
Степень использования суждения, объективная оценка	Низкая	Средняя	Средняя
Степень подкрепленности суждения документами	Средняя	Высокая	Средняя
Независимость источника, используемого в проверке	Средняя	Низкая	Средняя

Таким образом, достоверность источников аудиторских доказательств определяется двумя факторами:

объективный фактор – фактические документальные источники аудиторских доказательств (акты сверки расчетов, выписки, результаты инвентаризации и т.д.). Объективная информация - это реально существующие доказательства. Объективные доказательства более надежны, чем доказательства, которые требуют тщательной оценки на достоверность. К объективной информации можно отнести подтверждения счетов дебиторов, банковские выписки, результаты инвентаризации, сверки оборотов и итогов по счетам.

субъективный фактор – лица, под воздействием которых формируется источник аудиторских доказательств (подтверждение любых лиц о возможных результатах). Так, доказательства, получаемые в результате опросов нельзя назвать объективными, поскольку форма, методы опроса, вопросы, выбор методов анализа результатов определяется аудитором на основе профессионального суждения. При оценке степени надежности субъективной информации большое значение имеет оценка того лица, от которого она исходит. Считается, что чем меньше влияния лиц на аудиторские доказательства, тем они более надежны. Бычкова С.М. предлагает оценивать чувствительность доказательства от лиц, под контролем которых оно сформировано (таблица 2).

Таблица 2

**Чувствительность доказательства от лиц, под контролем которых оно сформировано**

Чувствительность к действиям	Доказательство, сформированное под контролем		
	аудитора	директоров	Третьих лиц
Руководства	Низкая	Высокая	Средняя
Аудитора	Высокая	Средняя	Низкая
Третьих лиц	средняя	низкая	высокая

На независимость доказательств влияет зависимость лиц составивших документы по должностному или иному положению. Нельзя считать вполне независимыми источниками документы, которые были составлены одним лицом или лицами, состоящими в родственных

отношениях или взаимозависимыми лицами по должностному положению. Внешние подтверждения могут быть недостоверными, если запрошены у лиц, аффилированных по отношению к аудируемому лицу. К доказательствам, созданным под контролем директоров, относятся учетные записи, внутренние документы и др. Этот вид доказательства имеет свои минусы и плюсы. Минусом является то, что высок риск искажения информации, плюсом - что, доверяя этим документам, меньше времени требуется на проверку. Преимуществом доказательства, созданного под контролем третьих лиц, представляется низкий риск манипуляций, особенно, если доказательство прямо исходит от третьих лиц. Однако существует вероятность оказания давления на третьих лиц со стороны директоров. Недостаток данного вида доказательства состоит в том, что он не вполне надежен, так как у аудитора нет возможности задать вопросы третьим лицам или рассмотреть их систему внутреннего контроля.

Дж. Робертсон наряду с требованиями аудиторских стандартов предполагает, что документальная информация, полученная и обработанная клиентом на основании сведений, собранных независимо от системы обработки информации клиента (информация и внешняя, и внутренняя одновременно) [10]. Если возникают трудности связанные с тем, что источники информации являются независимыми, аудитор должен попытаться получить дополнительные доказательства из тех источников, откуда были получены первоначальные. Например, если аудитору необходимо установить величину кредиторской задолженности, он должен проанализировать счета клиентов, счета-фактуры на приобретение и денежные платежи. Противоречивые доказательства, приводящие к различным выводам, могут снизить степень доверия к самим доказательствам и, следовательно, к источникам их получения [4]. Однако информацию из внешних источников трудно получить, и она не охватывает все области проверки. Поэтому ее принято считать второстепенной.

Когда СВК у клиента эффективна, тогда доказательства, получаемые от клиента надежнее. Если контрольные действия по реализации и фактурированию эффективны, то аудитор сможет получить больше достоверной информации из накладных и транспортных документов, чем он смог бы получить из них, если бы контрольные действия не были адекватны. Достоверность внутренней информации, состоящей из документов, составленных обработанных и хранящихся в информационной системе клиента, обычно считается низкой. Но если внутренний контроль удовлетворителен, такая информация используется очень широко. Иногда единственно доступной информацией является внутренняя.

Большая степень уверенности в аудиторских доказательствах основывается на *согласованной друг с другом* и полученной из различных источников информации. Если аудитор использует информацию, предоставленную аудируемым экономическим субъектом для вы-

полнения аудиторских процедур, то он должен получить аудиторские доказательства полноты и точности этой информации. Например, более достоверными будут смешанные аудиторские доказательства, включающие в себе информацию, полученную от клиента в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.

Также значимым фактором надежности доказательств является адекватность. К. Егоров указывает, что при оценке доказательств следует изучать источник доказательства с точки зрения его способности к адекватному восприятию, сохранению и воспроизведению информации. Это, например, может зависеть от психофизиологических особенностей лица, привлекаемого в процесс в качестве свидетеля, или от свойств предмета, используемого как вещественное доказательство, и т.д. Сомнения в достоверности источника письменного доказательства возникают, например, при наличии дефектов в его оформлении - отсутствии необходимых реквизитов в официальных документах или при нарушении порядка составления соответствующих документов. [8]

До получения доказательств обратного аудитор имеет право воспринимать записи и документы аудируемого лица как подлинные. Аудит, проведенный в соответствии с ПСАД, как правило, не предполагает проверку подлинности документации и не требует от аудитора как лица, не имеющего специальной подготовки, быть специалистом по такой проверке.

#### **Методы оценки надежности аудиторских доказательств**

Методика оценки аудиторских доказательств – это совокупность способов, методов, приемов для систематического, последовательного изучения соответствия доказательств предъявляемым к ним требованиям. Под критериями оценки будем понимать оценочные показатели, при помощи которых можно определить соответствие изучаемых показателей предварительно установленным нормам, правилам, показателям.

О.Э. Бориц исследовал воздействие различных методов структурирования данных на планирование аудита и формирование суждений по итогам обзора финансовой информации, анализируя суждения аудиторов, основанные на идентичных информационных сигналах, расположенных в иерархической структуре представленного аудиторам списка в разном порядке следования. О.Э. Бориц и А.К. Венслей<sup>1</sup> предлагают использовать широкую шкалу баллов в соответствии с уровнями уверенности. Высшим количеством баллов оценена мак-

---

<sup>1</sup> Structuring the assessment of audit evidence – an expert system approach (Структурирование оценки аудиторских доказательств – подход на основе экспертной системы) // Auditing: A journal of Practice and Theory. – 1990. – Vol. 9, supplement. – P. 49 – 87

симальная надежность (уверенность) – 95 % (уровень стандартного риска – 5 %). [4, с. 92]

Предлагаемые авторами критерии оценки и шкалы представлены в таблицах 3 и 4.

Таблица 3

**Уровни уверенности (надежности) в баллах и коэффициентах**

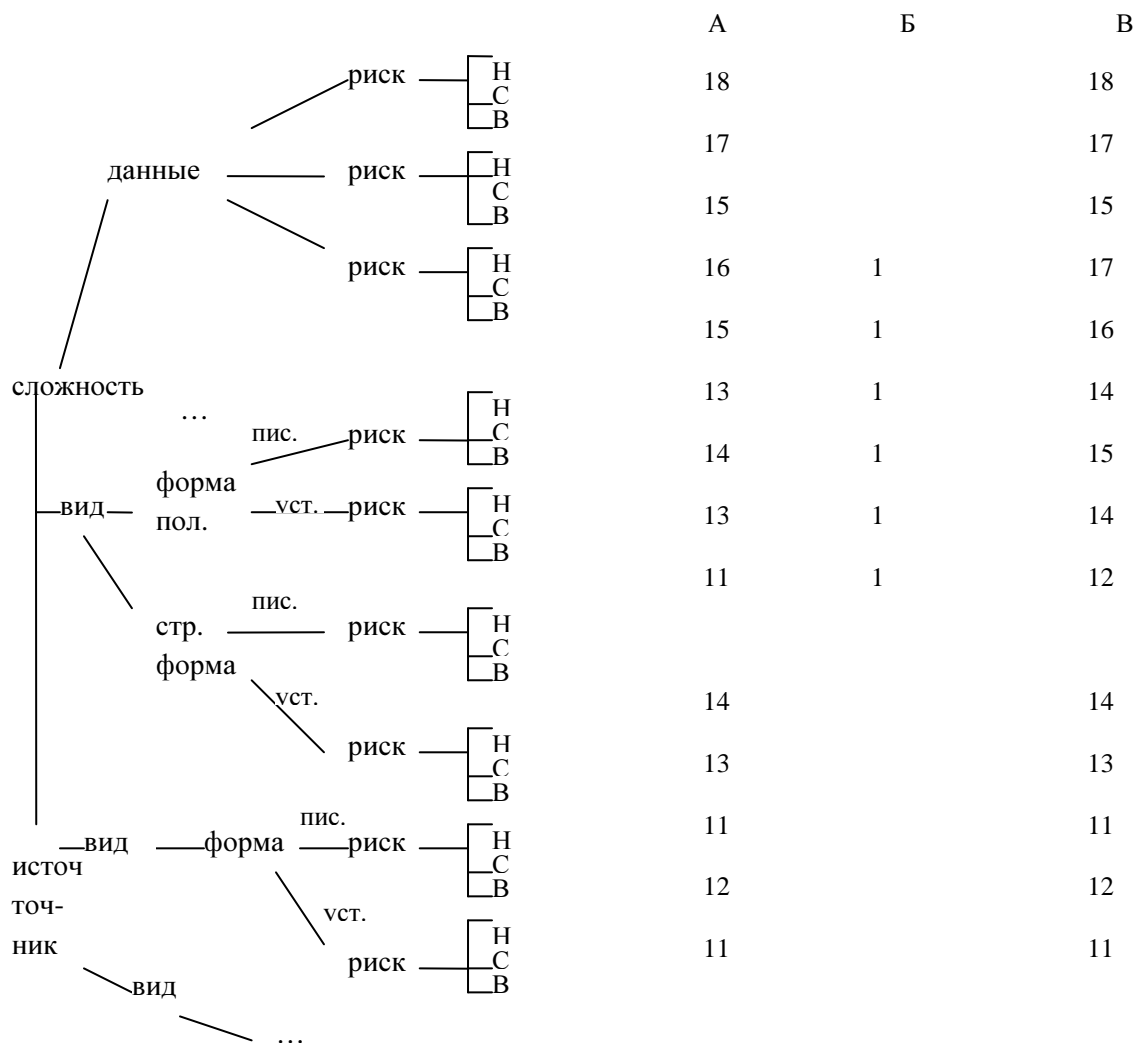
Баллы	Уровни уверенности	Баллы	Уровни уверенности
18	0,95	9	0,70
17	0,94	8	0,65
16	0,93	7	0,60
15	0,92	6	0,55
14	0,91	5	0,50
13	0,90	4	0,40
12	0,85	3	0,30
11	0,80	2	0,20
10	0,75	1	0,10
		0	0,00

Результатом явилась модель, учитывающая все факторы, которые оказывают влияние на надежность доказательства («дерево надежности») (рис. 1). Балльная оценка источника информации авторы предлагают оценивать следующим образом. [4, с. 95]

Таблица 4

**Оценка надежности в баллах в зависимости от источников поступления информации**

Критерий оценки	Оценка	Балл
Если источник	Знания аудитора	7
	Внешний	5
	Внешний/внутренний	3
	Внутренний	1
Если полнота информации	Низкая	3
	Средняя	2
	высокая	1
Если вид	Положительный	3
	Отрицательный	1
Если данные	Внешние	5
	Внешние/внутренние	3
	Внутренние	1
Если форма	Письменная	3
	Устная	1
Если нестатистический риск	Низкий	3
	Средний	2
	Высокий	0
Если внутренний контроль	Хороший	+1
	Удовлетворительный	0
	Плохой	-1
Если уровень компетенции специалиста	Высокий	+2
	Средний	0
	Низкий	-2



Условные обозначения: А – первоначальный уровень надежности; Б – дополнительный уровень надежности за счет использования средств внутреннего контроля и компьютерных технологий; В – совокупный уровень надежности; Риск: Н – низкий, В – высокий, С – средний;

Источник получения данных: в – данные получены из внешнего источника; в/вн – данные получены из внешнего и внутреннего источника; пол.- положительный ответ; отр.- отрицательный ответ.

Рис. 1 Фрагмент «дерева надежности» доказательств [4, с. 93-94]

Следует учитывать, что затраты на получение и обработку доказательств напрямую зависят от уровня профессиональной компетентности специалиста, сложности и нестандартности ситуации, профессионального опыта специалиста. [4, с. 96]

Таблица 5

### Затраты на получение аудиторских доказательств

Вид затрат	Уровень	Балл
Если затраты времени, необходимого для проведения проверки, находятся на уровне	Низком	1
	Среднем	2
	Высоком	3
Если уровень подготовки штата	Начинающие	1



	Профессионалы	2
Если затраты поведенческого характера	Низкие	1
	Средние	2
	высокие	3

На основе данных авторы строят «дерево затрат». Затраты состоят из трех основных элементов: первоначальные затраты, переменные затраты в расчете на единицу работы и число единиц работ. Если система находится в постоянном движении, то первый фактор равен 0, второй можно получить, используя информацию «дерева затрат», третий – зависит от конфиденциальности выборки и размера совокупности. [4, с. 97] Одним из преимуществ построения «дерева надежности и затрат» является их наглядность, которая позволяет отразить последовательность принятия решений и условий их реализации, оценить промежуточную вероятность, рассчитать математическое ожидание результатов по каждому из вариантов. Недостатком модели является трудность в расстановке баллов, поскольку модель не содержит никаких рекомендаций. На наш взгляд, модель зарубежных авторов требует совершенствования и конкретизации факторов надежности, адаптации под современные требования стандартов.

Наиболее современной теорией, направленной на изучение качественных оценок, является **теория нечетких множеств**. Качественные признаки оцениваются с помощью методов экспертных оценок путем соотнесения состояния характеристики с элементом шкалы [3]. Бочарников В.П. отмечает, что сложные объекты обладают рядом отличительных особенностей:

- нечеткие критерии и заданная на них система предпочтений, характеристики классов при решении задач классификации;
- неприемлемо сложное формализованное описание объекта;
- значительная часть информации, необходимая для математического описания объекта существует в форме представлений и пожеланий специалистов-экспертов, имеющих опыт работы с данным объектом. [3, с. 34].

Экспертные оценки являются наиболее приемлемыми для целей оценки качества выполнения задания, поскольку позволяют на основе профессионального суждения дать оценку в условиях конкретной проблемной ситуации. На наш взгляд, одним из эффективных методов является Дельфи, который реализуется путем анонимных опросов специально отобранной группы экспертов с последующей аналитической обработкой результатов. Преимуществом данного метода является принятие в качестве неоспоримых ответы, которые получают однозначную трактовку, и дополнительная обработка противоречивых ответов. На обсужде-

ние выносятся трудно разрешимые проблемы и спорные ситуации. Для правильного проведения экспертизы рабочие документы-анкеты должны содержать четкое описание критериев оценки; описания шкалы баллов в целях обеспечения однозначности понимания градаций шкал; требование к указанию источника аргументации (проведенный теоретический анализ, опыт работы, интуиция и т.д.). Для согласования экспертных оценок следует воспользоваться проведением дискуссий с целью выработки решения (обсуждение внутри группы) при условии возможности достижения компромисса [3, с. 122].

Сам по себе метод Дельфи позволяет собрать экспертную информацию, однако одна должна подвергаться математической оценки. На наш взгляд, наиболее подходящим методом являются методы теории нечетких множеств.

Нечеткое множество  $A$  – это множество значений носителя, такое, что каждому значению носителя сопоставлена степень принадлежности этого значения множеству  $A$ . Функция принадлежности  $\mu_A(v)$  – это функция, областью определения которой является носитель  $V, v \in V$ , а областью значений – единичный интервал  $[0,1]$ . Функция принадлежности определяет субъективную степень уверенности эксперта в том, что данное конкретное значение базовой шкалы соответствует определяемому нечеткому множеству. Чем выше  $\mu_A(v)$ , тем выше оценивается степень принадлежности элемента носителя  $v$  нечеткому множеству  $A$ . Множеством узловых точек, которые являются абсциссами соответствующих функций принадлежности –  $\alpha_j = (0,1;0,3;0,5;0,7;1)$ .

По мере получения количественных значений  $V$  и на основании функций  $\{\mu\}$  конструируется следующие утверждение – «Качество выполнения аудиторского задания»: высокая оценка качества и соответствия требованиям, уровень соответствия  $\mu_1(V) - A_1$ ; средняя оценка качества и соответствия требованиям, уровень соответствия  $\mu_1(V) - A_2$ ; низкая оценка качества и соответствия требованиям, уровень соответствия  $\mu_1(V) - A_3$ .

Предполагается, что эксперт не только дает качественную оценку, но и определяет степень предпочтения (уверенности). Таким образом, он может свою степень уверенности  $\lambda_{ik} \in [0;1]$  разбить на несколько (как правило, не более 2), когда имеется сомнение между двумя смежными оценками. Каждому показателю соответствует своя область определения, в том числе и для комплексного (интегрального). Уровень показателя  $X_i$  должен соответствовать пяти нечетким подмножествам с областью определения  $D(X_i)$ :

$V_1$  – нечеткое подмножество «очень низкий уровень показателя  $X_i$ »;

V2- нечеткое подмножество «низкий уровень показателя  $X_i$ »;

V3 – нечеткое подмножество «средний уровень показателя  $X_i$ »;

V4 – нечеткое подмножество «высокий уровень показателя  $X_i$ »;

V5 - нечеткое подмножество «очень высокий уровень показателя  $X_i$ ».

Комплексный показатель по базовому критерию оценки доказательств (H) определяется по методу двойной свертки и рассчитывается по формуле:

$$H = \sum_{i=1}^n p_i \sum_{j=1}^5 \alpha_j \lambda_{ij}$$

где  $p_i$  - уровень значимости показателя  $H_i$ ;

$\lambda_{ik}$  - функция принадлежности показателя  $H_i$ ;

$\alpha_j$  - значение узловой точки;

$i$  – номер показателя.

Дальнейшая работа состоит в том, что каждому значению лингвистической переменной ставится в соответствие функция принадлежности уровня показателя тому или иному нечеткому подмножеству на основе мнений эксперта (или группы экспертов). Затем строится взаимно-однозначное соответствие оценки аудиторских доказательств и мнения в отношении качества выполнения аудиторского задания. Если не соблюдается соответствие, то можно говорить о некачественной аудиторской проверке и неверном мнении аудитора. Если аудиторские доказательства не отвечают требованию надежности, то аудитор должен рассмотреть причины несоответствия требованиям и повысить ценность информации, на основе которой он выражает мнение.

В качестве примера оценки качества на основе предлагаемой математической модели в таблице 6 приведен рабочий документ с набором процедур оценки надежности аудиторских доказательств.

Таблица 6

### Оценка надежности аудиторских доказательств

Цель аудита	Подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности и выражение мнения об эффективности сделок и политики управления
Особенности аудиторского задания	Аудит предприятия на стадии банкротства
Дата окончания выполнения аудиторских процедур	18.02.2011 г.
Дата окончания заключительной стадии проверки	30.02.2011 г.
Установить, что: 1. Аудиторское задание проведено в соответствии с требо-	Я одобрил результаты контроля качества аудиторской проверки

ваниями федеральных и внутрифирменных стандартов 2. Собраны достаточные и надлежащие аудиторские доказательства		ФИО _____ (подпись руководителя аудиторской группы)			
Аудируемое лицо		ООО «Аудируемое лицо»			
Период аудита		А.Р. Самсонов			
Руководитель аудиторской группы		П.Н. Харченко			
№	Перечень вопросов оценки надежности аудиторских доказательств	Процедура	Значимость	Множество	Уровень уверенности
<b>1. Оценка надежности документальных источников доказательств</b>					
1.1.	независимость и компетентность лица, составившего документ	Опрос, просмотр документов	0,07	B4	0,6
1.2.	соответствует ли требованиям документирования в организации, составляется и обрабатывается уполномоченными лицами	Просмотр документов, сверка	0,08	B5	0,8
1.3.	документ предоставлен своевременно по запросу	Проверка сроков предоставления	0,05	B5	0,9
1.4.	документ имеет соответствующие реквизиты	Проверка реквизитов	0,1	B4	1
1.5.	документ не противоречит иным доказательствам	Сверка с другими доказательствами	0,08	B2	1
1.6.	документ подписан, имеет печать организации, санкционирован	Проверка реквизитов, проверка наличия разрешения на хозяйственную операцию	0,08	B5	1
1.7.	соответствие содержания документа действительности	Опросы, просмотр и сверка документов	0,05	B5	0,8
1.8.	все требующиеся сведения отражены полностью	Просмотр и сверка документов	0,07	B4	1
1.9.	соответствие содержания документа требованиям законодательства по форме	Формальная проверка	0,07	B5	1
1.10.	документ заполнен автоматически, связан с программным продуктом и полностью соответствует электронной версии	Сверка документа и базы данных	0,1	B2	1
1.11.	отсутствие копий документов, не соответствующих оригиналу или одинаковых документов, различного содержания	Просмотр документов	0,1	B4	0,5
1.12.	организованы и функционируют по отношению к документу средства контроля	Оценка средств контроля	0,15	B3	0,9
Итого оценка надежности:			1		<b>0,67</b>
<b>2. Оценка надежности тестов средств контроля, опросов и разъяснений</b>					
2.1.	независимость опрашиваемого лица	Оценка средств контроля	0,1	B4	0,8
2.2.	уровень знаний, опыта и профессиональной компетентности лица в соответствующей области, полномочия	Оценка средств контроля	0,2	B5	0,8
2.3.	отсутствие спорных моментов и конфликтных ситуаций	Оценка средств контроля	0,05	B5	1
2.4.	наличие мотивации и осведомленности	Оценка средств контроля	0,04	B5	1
2.5.	цель опроса соответствует требованиям стандарта, цель указана и понятна (проверка надлежащего респондента)	Просмотр и сверка документов	0,03	B5	1
2.6.	сведения предоставлены своевременно и получены непосредственно аудитору	Опросы и просмотр документов	0,07	B4	1
2.7.	подтверждение документально с соблюдением требований, наличие разрешения руководства о разглашении информации	Опросы и просмотр документов	0,04	B5	1

2.8.	сведения не противоречат иным доказательствам, документам или опросам иных лиц	Сверка с другими доказательствами	0,06	B3	0,9
2.9.	вызвали ли формулировки вопросов затруднения в выборе однозначного ответа	Опросы и просмотр документов	0,06	B4	0,7
2.10.	соответствие содержания сведений действительности	Опросы, просмотр и сверка документов	0,07	B5	0,8
2.11.	все требующиеся сведения получены в полном объеме	Просмотр и сверка документов	0,08	B4	1
2.12.	не выявлены ли факты умышленного влияния в искажении информации со стороны руководящих органов и иных лиц, факты сговора	Просмотр и сверка документов	0,1	B4	0,9
2.13.	не предполагается, что опрашиваемое лицо задействовано в фактах мошенничества	Опросы и просмотр документов	0,1	B5	1
Итого оценка надежности			1		<b>0,82</b>
<b>3. Оценка надежности аналитических процедур</b>					
3.1.	разработаны конкретные методики проведения аналитических процедур, процедуры выполнены в соответствии с методикой	Просмотр и сверка документов	0,1	B3	0,9
3.2.	выводы объективны, обоснованы, учитывают специфику деятельности, экономические законы и закономерности	Просмотр и сверка документов	0,1	B4	0,8
3.3.	арифметическая правильность расчетов и обоснование применения методик	Просмотр документов и пересчет	0,12	B5	0,8
3.4.	поставлены и соблюдены конкретные цели выполнения анализа	Просмотр и сверка документов	0,1	B3	1
3.5.	степень детализации учетных данных и ведение аналитического учета	Просмотр документов	0,07	B3	1
3.6.	состояние и эффективность информационных потоков	Оценка средств контроля	0,03	B2	1
3.7.	организованы и функционируют по отношению к аналитическим данным средства контроля	Оценка средств контроля	0,07	B5	0,9
3.8.	выводы по процедуре не противоречат иным доказательствам	Сверка с другими доказательствами	0,06	B4	1
3.9.	отсутствие сомнения в ложности и существенных искажений информации	Просмотр документов, оценка средств контроля	0,05	B2	1
3.10.	вид источника (внутренний, смешанный) по отношению к аудируемому лицу	Оценка средств контроля	0,07	B4	1
3.11.	знания, опыт предыдущих проверок, аналитическое суждение аудитора, понимание типичных проблем	Просмотр и сверка с документами	0,05	B3	0,8
3.12.	уточнение результатов по окончании проверки	Пересчет	0,06	B4	0,8
3.13.	существенность рассматриваемых счетов	Оценка существенности	0,06	B3	1
3.14.	точность, с которой могут предполагаться результаты	Оценка существенности	0,06	B3	1
Итого оценка надежности			1		<b>0,62</b>
<b>Общая оценка надежности доказательств:</b>					
Дата: 11.10 .2012 г.	<i>Достигнутые цели аудиторской проверки: Контроль качества выявил, что полученные доказательства могут быть ненадежными в силу характера источника и организации средств контроля. Необходимо рассмотреть, могут ли факторы, влияющие на надежность, привести к ограничениям аудита и модификации мнения в аудиторском заключении.</i>				
	<i>Невыполненные задачи: недостаточная уверенность в надежности источников доказательств</i>				
	Исполнитель контрольных процедур: _____ Подпись _____				

Общая оценка надежности с учетом важности той или иной процедуры будет определяться следующим образом:

$$H = 0,67 \times 0,4 + 0,82 \times 0,3 + 0,62 \times 0,3 = 0,7$$

Следует сделать вывод о недостаточной надежности аудиторских доказательств. Аудитор должен принять решение о проведении дополнительных аудиторских процедур, исходя из имеющихся доказательств аудитор может сделать вывод о недостаточности надлежащих доказательств. Наименее надежными являются документы проверки и результаты аналитических процедур.

В ФСАД 1 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 ФСАД 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.

Так, в ФСАД 2/2010 говорится, что отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств (ограничение объема аудита) может быть следствием возникновения неконтролируемых аудируемым лицом обстоятельств; обстоятельств, связанных с характером или сроком проведения аудита; препятствий, установленных руководством аудируемого лица. 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. При этом стандарты не дают понятия альтернативных процедур и принципов их определения. По нашему мнению, для того, чтобы какую-либо процедуру признать альтернативной по отношению к другой, необходимо сравнить ее посредством оценки. Также остается нерешенным вопрос, если альтернативные процедуры не дают достаточных надлежащих аудиторских доказательств, как аудитор должен оценить вероятность и существенность искажений.

Препятствия, установленные руководством аудируемого лица, могут влиять также на другие вопросы проведения аудита, например на оценку аудитором рисков недобросовестных действий и на возможность продолжения выполнения аудиторского задания. Обстоя-

тельства, связанные с характером или сроком проведения аудита, могут возникнуть, когда время не позволяет аудитору наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов или когда аудитор приходит к выводу, что проведение только процедур проверки по существу не является достаточным, а средства контроля аудируемого лица не эффективны (п. 10 ФСАД 2). В стандартах ПСАД 9, ПСАД 18, ПСАД 11, ПСАД 19, ПСАД 23 описываются конкретные случаи модификации аудиторского заключения.

Надежность аудиторских доказательств, как категория качества аудита, является весьма спорной в экономической литературе, сводимой к достоверности и другим синонимичным понятиям. Недостаточное внимание в экономической литературе уделяется факторам и критериям надежности, в теории и практики недостаточно освещены вопросы оценки надежности аудиторских доказательств. В свою очередь в практической деятельности аудиторы, как правило, не оценивают надежность доказательств, что ведет к снижению достоверности результатов аудиторской проверки и качества мнения аудитора. Предлагаемая методика оценки позволяет оценить степень уверенности аудитора, не трудоемка в применении и позволяет проанализировать влияние конкретных факторов на общую оценку.

#### **Список литературы:**

1. Аренс Э.А., Лоббек Дж. К. Аудит. Перевод с английского / под ред. Я.В. Соколова – М.: Финансы и статистика, 1995. – 250 с.
2. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О’Рейлли, М.Б. Хирш; Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
3. Бочарников В.П. Fuzzy-технология: Математические основы. Практика моделирования в экономике. – Санкт-Петербург: «Наука» РАН, 2001. – 328 с.
4. Бычкова С.М. Доказательства в аудите - М.: Финансы и статистика. – 1999 - 176 с.
5. Волкова О.Н. Управленческий анализ: учеб. – М.: ТК Велби, Из-во Проспект, 2008. – 304 с.
6. Гиляровская Л.Т. Экономический анализ Учебник для вузов /Под ред. Л.Т. Гиляровской. – 2-е изд., доп.
7. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М: ИД ФБК – ПРЕСС, 2002. – 544 с.
8. Егоров К. Оценка доказательств как завершающий этап доказывания // Российская юстиция.- 2000.
9. Овсянников Л.Н. Надежность информации финансового контроля // Финансы. – 2010. - № 3

10. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон. – М.:KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
11. Сунгатуллина Р.Н., Тедозашвили Л.Т., Клинова Е.А. Влияние качества информации на оценку аудиторского риска // Аудитор. – 2011. - № 12
12. Урсул А.Д. Проблема информации в современной науке / А.Д. Урсул. – М.: Наука, 1975. – 288 с.
13. Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учеб. пособие. - 2-е изд., доп. - М.: Финансы и статистика, 2005. - 184 с.
14. Этический кодекс федеральных гражданских служащих Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, утвержденный Приказом от 13 июня 2007 г. № 75