УДК 657.61

АУДИТОРСКАЯ ОЦЕНКА КАК СОБСТВЕННЫЙ МЕТОД АУДИТА

Пожарицкая И. М.

Дана характеристика аудиторской оценки как совокупности приемов. Обосновано применение аудиторской оценки как собственного метода аудита. Осуществлено сравнение учетной и аудиторской оценки, что позволило констатировать прямую зависимость между аудиторской оценкой и профессиональным суждения аудитора.

Ключевые слова: *оценка, аудиторская оценка, учетная оценка, профессиональное суждение аудитора, метод аудита, методология аудита*

Как известно, отдельная область знаний становится наукой, когда имеет свой объект, предмет и метод. Аудит использует как общенаучные методы и методические приемы, так собственные и специальные, заимствованные из других наук. Основные методы и приемы, которые используют аудиторы, является методическим инструментарием контроля. Однако определение собственных методов аудита, которые формируют методологию аудиторской науки, является очень сложным и длительным процессом.

Научное исследование выполняется в соответствии с планом научно -исследовательских работ кафедры учета и аудита Национальной академии природоохранного и курортного строительства по теме «Учет, анализ и аудит в системе управления предпринимательской деятельностью: методология и организация» (государственный регистрационный номер 0112U008400). В рамках научной программы, Пожарицкая И.М. исследуются концептуальные основы профессионального суждения и мнения аудитора , его теоретико - методологические и организационные аспекты.

Изучению метода и методологии аудита посвящены работы таких украинских ученых как Н. Белуха, А. Бодюк, Н. Бондарь, Б. Валуев, Г. Давыдов, Н. Дорош, А. Кузьминский, А. Петрик, Н. Проскурина, А. Редько, В. Рудницкий. Но, недостаточный уровень исследования, прежде всего, методологических вопросов формирования профессионального суждения аудитора в Украине обусловили выбор темы статьи и свидетельствуют о ее актуальности. Мы не будем повторять дискуссионные вопросы относительно определения и классификации методов аудита и присоединимся к мнению научной школы аудита Национального центра учета и аудита Национальной академии статистики, учета и аудита. Мы согласны с Н. Проскуриной, которая предложила относить к собственным методам аудита метод аудиторской выборки, метод существенности, метод обобщений [5 , с.226].

Целью статьи является представление результатов разработки и усовершенствования собственных методов и методических приемов аудита, в частности метода аудиторской оценки.

В аудиторских словаре В.Я. Соколова определено, что оценка аудитора является представлением аудитора о количественных и качественных характеристиках данного объекта [1, с.112]. Это определение очень похоже на дефиниции в терминологическом словаре Ю.А. Вериги по экспертной оценке: «количественные и качественные оценки процессов и явлений, экономических величин, показателей, выполняемые экспертами на основе суждений» [3, с.66].

В. Рудницкий одним из первых определил, что в процессе аудита нельзя обойтись без такого элемента метода как оценка и доказал это на примерах [9, с.117]. Но он не относит аудиторской оценку к собственным методам аудита. Б. Валуев, группируя приемы аудиторского контроля, в третьей группе выделяет по признакам сравнения и оценку, хотя и не выделяет их как собственные приемы, за что его критикует В. Рудницький [9, с.118].

А. Петрик выделяет же специфические методы аудита: наблюдение и осмотр; опрос; инспекция, оценка, изучение по существу; запрос (подтверждение) аналитический обзор; обобщения [8, с.141]. Большинство из перечисленных методов, учитывая современное состояние дискурса Международных стандартов аудита, по нашему мнению, следует отнести к аудиторским процедурам.

Н. Проскурина в своей монографии отмечает, что термин оценка в практике аудита имеет несколько значений: во-первых, «это процедура формирования личного мнения аудитора о ценности, значе-

нии, значимость чего-либо» [5 , с.98]. Другое значение оценки в аудите связяно с определением стоимости активов предприятия, которое проводится профессиональными оценщиками. Также в монографии приведены примеры применения процедуры оценки в МСА 240, 501, 505, 520.

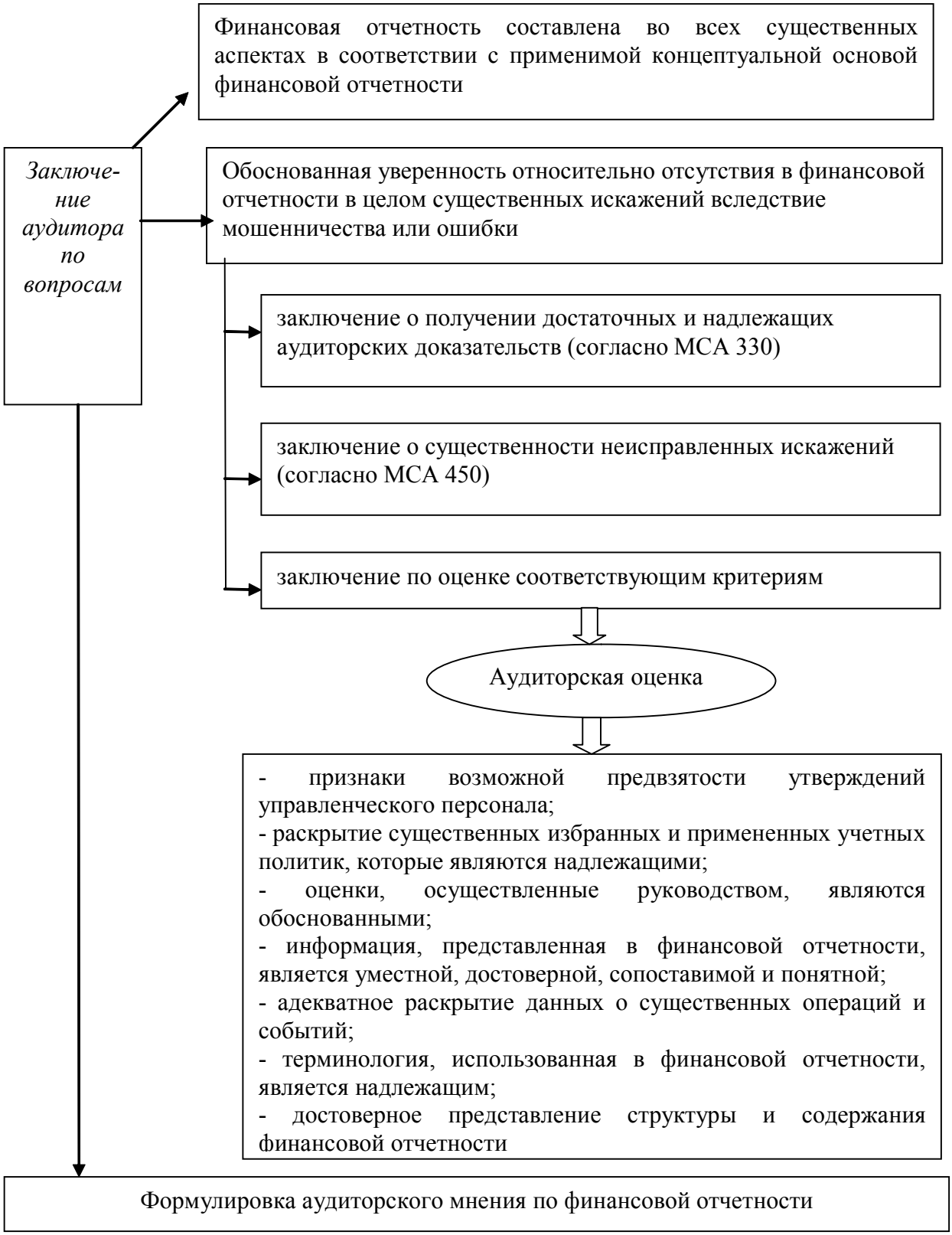

Рис. 1. Составляющие формулировки аудиторского мнения по финансовой отчетности

Источник: составлено автором на основании [5]

Аудиторской процедурой считают оценку такие ученые как Я.А. Гончарук, А.Ж. Пшеничная [6], А.Ю. Редько, К.А. Редько [8]. Только Н.И. Бондарь называет оценку методическим приемом при проведении аудита [2].

Однако, на наш взгляд, нужно различать оценку как прием количественного измерения объек-

тов в аудите (не надо путать с учетной оценкой): определение аудиторского риска и его составляющих, оценка результатов аудиторской выборки и прочее. Также оценку в аудите необходимо, по нашему мнению, рассматривать как метод формирования профессионального суждения аудитора в контексте обобщения выводов по отдельным вопросам, например по оценке аудиторских доказательств, оценке системы внутреннего контроля, принятия решения по выбору типа аудиторского мнения в отчете независимого аудитора и др.

Так, в Глоссарии Международных стандартов аудита издания 2010 определено, что аудиторская оценка (Evaluate), в отличие от оценки (Assess), которая применяется в отношении идентифицированных значимых рисков существенного искажения, включает следующее: идентификацию вопроса, анализ, выполнение дополнительных процедур; вывод о вопросах [5, .28]. Именно это определение термина дает основание считать аудиторскую оценку отдельным методом, который приобретает большое значение, в частности, на завершающей стадии аудита.

Так, в МСА 700 «Формулировка мнения и предоставление отчета о финансовой отчетности» сказано, чтобы иметь обоснованную уверенность в отсутствии в финансовой отчетности в целом существенных искажений вследствие мошенничества или ошибки, аудитору необходимо получить выводы относительно: существования достаточных и надлежащих аудиторских доказательств; отсутствии существенных неисправленных искажений; положительной аудиторской оценки по ряду вопросов (рис.1).

Как видим, именно аудиторская оценка, то есть заключение аудитора о соответствии установленным критериям ряда требований, позволяет сформулировать аудиторское мнение по финансовой отчетности.

Обоснуем нашу уверенность в представление аудиторской оценки как метода, а не методического приема, дав ему характеристику по составляющим в таблице 1.

Таблица 1

Характеристика метода аудиторской оценки

Составляющая метода (прием, действие)	*Характеристика*	*Пример по оценке аудиторських доказательств*
Идентификация вопроса	Процедура признания или определения предмета внимания аудитора, получение информационного описания	Определение количества аудиторских доказательств по предмету проверки (идентификация количества)
Анализ	Познание сути вопроса, выявление отклонений от требований (критериев, стандартов) и т.д.	Анализ достаточности доказательств с учетом рисков существенного искажения и других факторов
Выполнение дополнительных процедур	При необходимости выполнения других аудиторских процедур в контексте задачи	Оценка качества полученных аудиторских доказательств (уместность и достоверность доказательств)
Заключение по вопросу	Обобщение полученной информации, выражения мнения аудитора по вопросу	Вывод о достаточности аудиторских доказательств

Источник: разработка автора

Исследование характеристик составляющих аудиторской оценки и примеров по оценке аудиторских доказательств позволяет сделать следующие выводы:

- осуществление аудиторской оценки включает ряд действий, что позволяет идентифицировать такую ??оценку как совокупность приемов, то есть считать методом;
- каждая составляющая аудиторской оценки (идентификация, анализ и др.) в свою очередь, выполняется с помощью соответствующих приемов и процедур.

Безусловно, необходимо согласиться с А.Шереметом и В. Суйц [10, с.91], что оценка является приемом логического окончания процесса сравнения состояний объектов аудита. Но, по нашему мнению, главным в этом процессе является не только сравнение, которое позволяет определить отклонения, а анализ - как общенаучный метод познания. Именно расчленение явления, которое рассматривается (аудиторский риск, искажения), и применения профессионального суждения аудитора с формулировкой заключения по вопросу отличает аудиторской оценку от оценки как общеметодического приема.

Рассмотрим различия между оценкой и аудиторской оценкой в таблице 2.

Таблица 2

Сравнение оценки и аудиторской оценки

Признак	*Оценка*	*Аудиторская оценка*
Определение	Способ определения в количественном измерителе объектов аудита	Метод формирования вывода относительно вопросов аудита на основе профессионального суждения
Объект	Аудиторский риск, аудиторская выборка, искажения	Аудиторские доказательства, формулировка мнения, другие профессиональные вопросы
Методические приемы	Расчет, сравнение, приемы экономического анализа	Идентификация, анализ, приемы обобщения

Источник: разработка автора

Прежде всего, отличие применения в аудите оценки и аудиторской оценки заключается в разнице сути этих категорий. Оценка предполагает определение количественного измерения объектов аудита, и прежде всего, аудиторского риска, его значимость в стоимостном выражении. Для этого применяются приемы экономического анализа. Аудиторская оценка направлена ??на определение качественных характеристик объектов аудита с применением профессионального суждения и приемов обобщения. Таким образом, можно считать оценку методическим приемом, а аудиторскую оценку - собственным методом аудита.

Рассмотрим сравнение характеристики учетной и аудиторской оценки по признакам в таблице 3.

Таблица 3

Сравнение учетной и аудиторской оценки

Признак	*Учетная оценка*	*Аудиторская оценка*
Субъект	Учетные рабочие, актуарии, оценщики	Аудиторы, члены группы по выполнению задания по предоставлению уверенности
Объект	Активы, обязательства, капитал предприятия; объекты учета	Предмет задачи по предоставлению уверенности; объекты аудита и аудиторских услуг
Методические приемы	Расчет, таксировки, методы экономического анализа	Идентификация, анализ, приемы обобщения
Особенности осуществления	Наличие неопределенности и риска	
	Применение профессионального суждения (иногда)	Всегда базируется на профессиональном суждении
Определение	Способ определения в денежном измерителе объектов учета	Формирование заключения относительно вопросов аудита на основе профессионального суждения

Источник: разработка автора

Разница заключается как в субъектах и объектах оценки, так и применяемых методах. Однако главным отличием является, прежде всего, применение профессионального суждения в аудиторской оценке. Учетная оценка направлена ??на количество измерений объекта, а аудиторская оценка, практически всегда осуществляется в условиях риска и предусматривает субъективный вывод по профессиональным вопросам, хотя и на основе собранных аудиторских доказательств в результате проведения процедур аудита. Значит, можно констатировать прямую зависимость между аудиторской оценкой и профессиональным суждения аудитора, которая изображена на рисунке 2 .

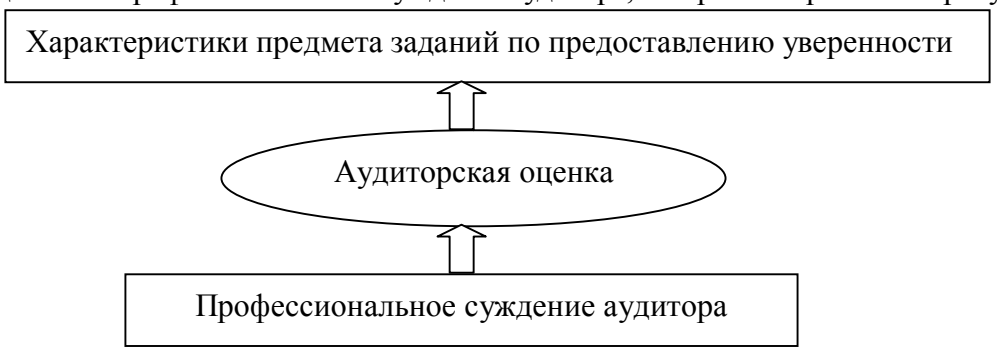

Рис.2. Зависимость между аудиторской оценкой и профессиональным суждением аудитора

Именно применение профессионального суждения аудитора при оценке характеристик предмета задачи по предоставлению уверенности, сравнение их с соответствующими критериями в ходе проверки позволяет сделать обоснованный вывод по профессиональным вопросам.

ВЫВОДЫ

Основные выводы данного исследования можно сформулировать следующим образом:

1. На основании изучения дискурса Международных стандартов аудита установлено, что необходимо различать в аудите оценку (Assess) и аудиторскую оценку (Evaluate).

2. Проведенное исследование позволяет идентифицировать аудиторской оценку как совокупность приемов, то есть считать собственным методом аудита. При этом каждая составляющая аудиторской оценки (идентификация, анализ и др.),в свою очередь, выполняется с помощью соответствующих приемов и процедур.

3. Осуществленное сравнение учетной и аудиторской оценки позволило констатировать прямую зависимость между аудиторской оценкой и профессиональным суждения аудитора.

4. Доказано, что аудиторская оценка является собственным методом профессионального суждения аудитора, поскольку на ее основе осуществляется результативное выражение мнения аудитора по профессиональным вопросам.

Дальнейшей разработке подлежат вопросы выполнения процедур аудита по применению профессионального суждения.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Аудиторский словарь / С.М. Бычкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов и др. / В.Я. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 192 с.

2. Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : [моногр.] / В.П. Бондар. — Житомир : ЖДТУ, 2008. — 456 с.

3. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік і аудит. Термінологічний українсько-російсько-англійський словник. [текст]: навч. посіб. / [Ю.А. Верига, В.Л. Ішенко, Т.В. Гладких та ін.]. — К.: Центр учбової літератури, 2012. — 292 с.

4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг — К. : Аудиторська палата України, 2010. — 1027 с.

5. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика : [моногр.] / Н.М. Проскуріна — К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. — 739 с.

6. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : [моногр.] / Петрик О. А. — К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.

7. Пшенична А. Ж. Аудит : [навч. посіб.] 2-ге вид. / А.Ж. Пшенична. — К. : Центр учбової літератури, 2011. — 315 с.

8. Редько А. Ю. Методы и процедуры в аудиторской практике : [практ. пособ.] / А. Ю. Редько, Е. А. Редько. — К. : НЦУА, 2011. — 33 с.

9. Рудницький В. С. Процедури моделювання та прийняття рішень в процесі аудиту : [моногр.] / В.С. Рудницький, О.М. Бунда. — Львів : Вид-во Львівської комерційної академії, 2009. — 208 с.

10. Шеремет А.Д. Аудит [учеб.] / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц.- 5-е изд. — М.: ИНФРА-М, 2007. — 448 с.