

4.3. МЕТОДЫ ВЫБОРА И ПРИМЕНЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР В ПРОЦЕССЕ ФОРМИРОВАНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

Ахрамеев А.Н., аспирант кафедры экономики, бухгалтерского учета и аудита;
Карчукова А.И., старший преподаватель кафедры экономики, бухгалтерского учета и аудита Волгоградского кооперативного института (филиал);
Толстая С.Б., доцент кафедры налогообложения и аудита Волгоградского филиала Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

В статье рассматриваются методы выбора и применения аудиторских процедур в процессе формирования аудиторских доказательств. Представлены виды, группы и признаки предпосылок составления бухгалтерской отчетности для цели сбора аудиторских доказательств. Рассмотрены виды, группы и принципы аудиторских процедур. Обоснована целесообразность применения аналитических процедур, которые состоят из оценок количественной финансовой информации, а также применяются в отношении нечисловых значений на основе методов нечисловой математики.

Профессиональное мнение аудитора о достоверности подтверждаемой отчетности является гарантией надежности содержащейся в ней информации. В свою очередь мнение аудитора формируется на основании собранных аудиторских доказательств, которые должны быть надлежащими и достаточными.

Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором в процессе формулирования выводов, на которых основывается его мнение. Они включают информацию, содержащуюся в бухгалтерских записях, которые являются основой финансовой отчетности. Аудиторское доказательство обычно бывает получено в результате аудиторских процедур. Но оно также может включать доказательства из других источников, например доказательства, полученные во время предыдущих аудиторских проверок или полу-

ченные в результате проведения аудиторской фирмой процедур контроля качества, определяющих возможность работы с конкретным клиентом [3, с. 88].

Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД) 7/2011 «Аудиторские доказательства», утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 16 августа 2011 г. №99н определяет требования к порядку выбора и выполнению аудиторских процедур получения информации, которая подтверждает мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности (аудиторские доказательства).

Аудитор должен выбрать и выполнить уместные в рамках конкретного задания аудиторские процедуры получения аудиторских доказательств, одновременно отвечающих следующим условиям: надлежащий характер, т.е. качественная оценка аудиторских доказательств, которая характеризует уместность и надежность выводов; достаточность, т.е. количественная оценка аудиторских доказательств, зависящая 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). Большое количество аудиторских доказательств само по себе не компенсирует их низкое качество [1].

Аудиторские доказательства включают:

- документы и информацию бухгалтерского учета аудируемого лица;
- информацию, полученную из других источников;
- информацию, полученную в ходе предыдущего аудита;
- информацию, полученную по результатам выполнения процедур внутреннего контроля качества аудитора;
- информацию, подготовленную физическим или юридическим лицом, оказывающим услуги по проведению экспертной оценки, не связанные с бухгалтерским учетом или аудитом.

Аудиторские доказательства, должны быть надлежащими, то есть качественными и количественно достаточными, подтверждающие предпосылки составления бухгалтерской отчетности. Для целей сбора аудиторских доказательств анализ предпосылок составления бухгалтерской отчетности классифицируются по видам, группам и признакам (табл. 1).

Таблица 1

ВИДЫ, ГРУППЫ И ПРИЗНАКИ ПРЕДПОСЫЛОК СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДЛЯ ЦЕЛИ СБОРА АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

Вид предпосылки	Группа	Признак
Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни	Возникновение	Отраженные в учете хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица
	Полнота	Все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем
	Точность	Суммы и прочие данные, относящиеся к отраженным в учете хозяйственным операциям, событиям и иным фактам хозяйственной деятельности, отражены надлежащим образом
	Отнесение к соответствующему периоду	Хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в соответствующем отчетном периоде
	Классификация	Хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета
Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода	Существование	Отраженные в учете активы, обязательства и капитал фактически существуют
	Права и обязательства	Аудируемое лицо обладает правами или контролирует права на отраженные активы, а отраженные обязательства представляют собой именно обязательства аудируемого лица
	Полнота	Все активы, обязательства и капитал, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем
	Оценка и распределение	Активы, обязательства и капитал включены в бухгалтерскую отчетность в соответствующих суммах, любые результирующие оценки и корректировки по распределению стоимости отражены правильно

Вид предпосылки	Группа	Признак
Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении представления и раскрытия информации	Возникновение, права и обязательства	Отраженные в бухгалтерской отчетности хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица
	Полнота	Все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат включению в бухгалтерскую отчетность, включены в нее
	Классификация и понятность	Финансовая информация представлена и описана правильно, а раскрываемые в ней хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в понятной форме
	Точность и оценка	Финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах

Таблица 2

ВИДЫ, ГРУППЫ И ПРИНЦИПЫ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР

Вид процедуры	Группа	Признак процедуры
Аудиторские процедуры запроса	Обращается к осведомленным лицам	Запрос часто дополняет другие аудиторские процедуры
		Запросы могут быть официальными письменными и неофициальными устными
		Ответы на запрос могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают уже полученные аудиторские доказательства
		При направлении запросов относительно намерений и планов руководства аудируемого лица полученная в ответ информация может оказаться должна быть аргументирована относительно выбора того или иного плана действий, о способности руководства аудируемого лица последовательно реализовывать сделанный выбор
		Ответы на устный запрос при необходимости подлежат подтверждению письменными заявлениями руководства аудируемого лица или, если уместно, представителей собственника аудируемого лица
		Предоставляя аудиторские доказательства, в том числе наличия искажения, сам по себе запрос, как правило, не дает достаточных надлежащих аудиторских доказательств отсутствия существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности или доказательств операционной эффективности средств контроля
Аудиторские процедуры инспектирования	Изучает созданные или полученные аудируемым лицом извне учетные записи и документы на бумажном или электронном носителе информации, а также осуществляет физический осмотр материальных активов	Отдельные документы могут представлять собой непосредственные аудиторские доказательства существования актива; однако в результате инспектирования таких документов не всегда могут быть получены аудиторские доказательства в отношении прав на этот актив или его стоимостной оценки (например, акции, облигации)
		Инспектирование исполненного договора может предоставить аудиторские доказательства в отношении применяемой аудируемым лицом учетной политики (например, в части признания выручки)
		Инспектирование материальных активов может предоставить надежные аудиторские доказательства в отношении их существования, но не обязательно в отношении прав собственности аудируемого лица на них, или обязательств этого лица, связанных с данными активами, или оценки таких активов
		Инспектирование отдельных единиц активов осуществляется, как правило, в ходе наблюдения за проведением инвентаризации этих активов.
Аудиторские процедуры наблюдения	Изучается процесс или процедура, выполняемые другими лицами	При наблюдении аудитор должен принять во внимание, что, обеспечивая аудиторские доказательства в отношении выполнения процесса или процедуры, данная аудиторская процедура ограничена во времени лишь тем моментом, в который она проводится, а также тем, что сам факт наблюдения может оказывать влияние на выполняемый процесс или процедуру
Аудиторские процедуры подтверждения	Аудитор получает аудиторское доказательство непосредственно от третьей стороны в виде ответа в письменной форме на бумажном или электронном носителе	При проверке предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета или их составляющих элементов; в отношении условий договоров, включая изменения их, или хозяйственных операций аудируемого лица с третьими сторонами; отсутствия особых условий, не отраженных в договоре, которые могли бы оказать влияние на признание выручки
Аудиторская процедура пересчета	аудитор проверяет точность арифметических подсчетов в первичных учетных и иных документах, учетных записях	Пересчет может выполняться вручную или автоматически
Аудиторские процедуры повторного проведения	Аудитор самостоятельно выполняет процедуру или контрольное действие	Процедуры выполнялись в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица
Аналитические процедуры	Аудитор оценивает финансовую информацию на основе анализа взаимосвязей между данными финансового и нефинансового характера	Аналитические процедуры предполагают также исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат другой информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными

В концепции ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства», утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 16 августа 2011 г. №99н, сбор аудиторских доказательств строится на применении аудиторских процедур. Под аудиторской процедурой понимаются профессиональные действия аудитора и его ассистентов, выполняемые и документируемые на всех этапах подготовки и проведения аудиторской проверки. С одной стороны, действия аудитора не должны быть инструкторными, поскольку основываются на принципе профессиональной компетенции аудитора. С другой стороны, они должны давать ответ на вопрос: «Что необходимо делать на следующем этапе и достаточно ли действий на данном этапе?» – для аудиторских доказательств [4, с. 32]. Аудиторские процедуры включают: запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры, либо сочетания их (табл. 2).

Однако включение аудиторских процедур в процессе сбора аудиторских доказательств применяется для оценки рисков искажения информации и выявления значимых областей проверки на начальном этапе аудита.

Аналитические процедуры применяются в аудите для оценки результатов производства, продаж и эффективности работы управляющего звена, установления некомпетентных или недобросовестных действий персонала, что необходимо для своевременного выявления источников средств для выплат кредиторам и обеспечения более полного погашения долгов.

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудиторскими информации (как предварительно по запросу, так и непосредственно в ходе аудита), исследование существенных операционных и экономических показателей аудируемого объекта с целью выявления несоответствий или нехарактерных (некорректных либо не свойственных бизнесу) операций и выявление их причин, позволяющие оценить обоснованность и целесообразность расходов, выявить резервы для их снижения и повышения эффективности конкурсного производства, а также установить нормативные ограничения их величины [5].

Аналитические процедуры представляют собой анализ финансовой информации, выполненный в процессе изучения вероятных взаимосвязей как финансовых, так и нефинансовых данных, и исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, не согласующихся с другой значимой информацией или существенно отклоняющихся от прогнозируемых сумм [2].

По мнению авторов, аналитические процедуры состоят из оценок количественной финансовой информации, полученной аудитором на основании вероятных и ожидаемых отношений между финансовыми и нефинансовыми данными, а также применяются в отношении нечисловых значений на основе методов нечисловой математики.

В аудите аналитические процедуры применяются также в отношении нечисловых значений посредством нечисловой математики, в которой данные, выражены не числом, а описательно (атрибутивно). Данные объекты можно разделить на группы, каждый из которых обладает частичными свойствами числовых данных. В качестве примера можно привести группу подмножеств фиксированного множества. Выбор стратегии развития организации из предложенных сценариев будет являться частным случаем такого признака, где

выбирается подмножество из множества предложенных позиций.

Аналитические процедуры средствами нечисловой математики имеют широкое применение в аудите финансово-хозяйственной деятельности организации, так как показатели нечисловой природы характеризуют события и явления в теоретических и прикладных исследованиях по экономике, менеджменту и другим проблемам управления, в частности управления качеством продукции и т.д.

Роль аналитических процедур средствами нечисловой математики в исследовании финансово-хозяйственной деятельности организации определяется необходимостью владения методами формирования показателей по качественным признакам для принятия управленческих решений.

В качестве примера можно привести метод аналитических процедур посредством результатов измерений в шкалах, отличных от абсолютной. В стратегическом аудите исследования в области стратегического маркетинга продукции на потребительском рынке анализирует выбранное направление производственных процессов. При изучении привлекательности различных групп товаров аудитором был составлен список ассортиментного перечня из 300 наименований непродовольственной продукции. Специалистов маркетинга, участвующих в опросе просили оценить уровень потребности в непродовольственной продукции одним из баллов 1, 2, ..., 10 по правилу: чем больше необходим в хозяйстве, тем выше балл. Применение аналитических процедур было направлено на формирование единой оценки привлекательности для населения групп товара, которые в будущем могут производиться организацией. В аналитических процедурах использовалось среднее арифметическое баллов. В частности, продукция **A** получила средний балл 7,69, продукция **B** – 7,50, продукция **D** – 7,1. По результатам аналитических процедур было сформировано доказательство эффективности принятого стратегического управленческого решения о выборе производимой продукции организации.

Делая выводы необходимо отметить, что аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для формирования обоснованных, подтверждений на которых основывается профессиональное мнение аудитора.

Ахрамеев Андрей Николаевич

Карчукова Анна Ивановна

Толстая Светлана Борисовна

Литература

1. Аудиторские доказательства [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности : ФСАД 7/2011 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 16 авг. 2011 г. №99н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Бахтигозина Э.И. Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость [Электронный ресурс] / Э.И. Бахтигозина // Аудиторские ведомости. – 2011. – №6. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Бычкова С.М. Стандарты, устанавливающие методы получения аудиторских доказательств [Текст] / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2010. – №2. – С. 88-110.
4. Дарбека Е.М. Подтверждение выручки для отчетности по МСФО: аудиторские процедуры [Текст] / Е.М. Дарбека // Аудиторские ведомости. – 2011. – №9. – С. 30-40.
5. Калантаров Д. Производственный аудит [Электронный ресурс] / Д. Калантаров, Г. Зубаиров // Аудит и налогообложение. – 2011. – №9. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Ключевые слова

Аудиторские процедуры; аудиторские доказательства; аналитические процедуры; виды; группы; признаки; предпосылки; количественная информация; качественная информация; нечисловые методы анализа.

РЕЦЕНЗИЯ

Аудиторские доказательства формируются по результатам применения аудиторских процедур.

Для целей сбора аудиторских доказательств авторы выделяют виды, группы и признаки предпосылок составления бухгалтерской отчетности; а также рассматривают виды, группы и формы аудиторских процедур.

Совершенно уместно авторы раскрывают подходы формирования аналитических процедур в отношении нечисловых значений средствами нечисловой математики, в которой данные, выражены не числом, а описательно (атрибутивно), то есть данные объекты разделяются на группы, каждый из которых обладает частичными свойствами числовых данных, такие как группа подмножеств фиксированного множества.

Обоснование целесообразности применения аналитических процедур средствами нечисловой математики в аудите финансово-хозяйственной деятельности организации определяется наличием множества показателей нечисловой природы, которые характеризуют события и явления в теоретических и прикладных исследованиях по экономике, менеджменту и другим проблемам управления. Роль аналитических процедур средствами нечисловой математики в исследовании финансово-хозяйственной деятельности организации определяется необходимостью владения методами формирования показателей по качественным признакам для оценки принятых управленческих решений.

Теоретические и методические рекомендации применения аудиторских процедур позволяют собирать надежные, надлежащие и достаточные доказательства для целей формирования мнения аудитора.

Вышеизложенное дает основание считать, что актуальность рассматриваемой темы, ее практическая необходимость, а также новизна материала определяют научную и практическую ценность статьи.

Шохнех А.В., д.э.н., профессор кафедры экономики, бухгалтерского учета и аудита Волгоградского Кооперативного Института (филиал) Автономной Некоммерческой Организации Высшего Профессионального Образования Центросоюза РФ «Российского университета кооперации»