

Данько Кирилл Дмитриевич, Магистрант,  
Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации, г. Москва

Научный руководитель  
Сидорова Марина Ильинична,  
Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации, г. Москва

## ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА АУДИТОРСКОЙ ИНФОРМАЦИИ: АКТУАЛЬНОСТЬ И РЕКОМЕНДАЦИИ

**Аннотация:** Целью исследования выступает изучение применения актуальной теории и практики аудиторской информации с установлением рекомендаций по улучшению обеспечения. Объектом исследования определены процедуры сбора, подготовки и обработки информации в процессе аудита, предметом – методические подходы к использованию источников.

**Ключевые слова:** Аудиторские доказательства, Международные Стандарты Аудита, внутренние контроли

В условиях нестабильной экономической ситуации получение качественной аудиторской информации в формате доказательств корректности финансовой отчетности выступает ключевым процессом, который, вместе с тем, включает в себя ряд преимуществ и недостаток, основанных как на общих неконтролируемых причинах, так и на индивидуальных особенностях практической деятельности каждой конкретной организации. Консолидированный анализ текущей теории и практики позволяет сформировать в качестве предложения универсальные рекомендации, которые могут быть применены на минимально ресурсно-затратной основе.

На сегодняшний момент теория обеспечения аудиторской информацией базируется на двух основных компонентах:

1. Международные Стандарты Аудита (МСА) [1, 2];
2. Исследования авторов в области аудита и бухгалтерского учета.

В то время как МСА 500, посвященный непосредственно аудиторским доказательствам, устанавливает основные процессы получения данных (запрос, наблюдение, инспектирование, пересчет, повторное проведение и аналитические процедуры), а также классификацию внутренних, внешних и смешанных типов источников, исследования специалистов в обозначенных областях устанавливают индивидуальные и свободные к применению классификации, которые базируются на различных критериях. К числу подобных относятся следующие классификации:

1. Прямые и косвенные по принципу взаимосвязи с отчетностью согласно С. М. Бычковой;
2. Документальные, устные и визуальные по принципу способа представления согласно Е. В. Галкиной;
3. Естественные, искусственные и рациональные по принципу приближенности к операции согласно Р. П. Булыге;
4. Капофатические и апофатические по принципу связи с аудиторской гипотезой согласно Д. Г. Коровяковскому;
5. Категорические, условно точные и ориентированные по принципу степени точности согласно Н. Т. Белухе [3].



Таким образом, действующая теория аудиторской информации основана на принципе гибкости и свободного выбора, обуславливаемого также деятельностью конкретной организации в рамках конкретного учетного периода. Сами по себе текущие источники также обладают преимуществом ввиду отсутствия регламентированных и установленных форматов и примеров для существенных компонентов финансовой отчетности, что выражается в широкомасштабном теоретическом определении и оформлении источника, которые представляет возможность использования одного источника или его типа для множества различных видов аудиторских процедур.

Вместе с тем, высокий классификационный уровень и отсутствие регламентированных примеров применения выступает также недостатком, так как возможность свободной формы определения также создает и потенциальную необходимость пересмотра актуальности источников на постоянной основе в ходе аудита, что является ресурсно-затратным вопросом, так как ограничивает принцип открытости и понимания в отношении практической реализации. Одновременно, общность классификации не отражает ее невозможность применения в отношении конкретных элементов отчетности. Так, устный способ представления, согласно Е.В. Галкиной, может быть использован исключительно в отношении подтверждения качественных характеристик организации на первоначальном этапе, а искусственные источники по классификации Р.П. Булыги не являются практически применимыми к учету организации ввиду возможного изменения учетной политики или учетной системы. Каждая отдельная классификация, представленная различными авторами, также сформирована исключительно на основе собственных индивидуальных без учета и взаимосвязи с другими, что, в свою очередь, ограничивает также понимание принципа полноты и точности самих источников, каждый из которых может как обладать рядом характеристик, так и быть ограниченным одной из классификаций.

Одновременно преимуществом и недостатком актуальной теории в отношении аудиторских доказательств выступает помимо самой структуры также текущая система критериев их оценки. В первую очередь, обязательными качественными характеристиками определены показатели уместности и надежности, в то время как системность, доступность и своевременность выступают дополнительными. С одной стороны, данные показатели, напрямую зависящие от индивидуальных особенностей деятельности организации, корректно определены в качестве второстепенных, но вместе с тем, нынешние теоретические практики также не прописывают порядок и случаи изменения единого характера, возможности получения и временных рамок, что создает потенциальный риск снижения обозначенных качественных характеристик. Подобный процесс может вести как к упомянутым ранее дополнительным, но не обязательным временным издержкам, а также вести к риску намеренного искажения информации. Так, ввиду необязательности принципа системности, различные аудиторские доказательства могут содержать противоречащую информацию, а определенные источники в виде учетной системы могут быть доступны в ограниченном формате.

Формирование аудиторских доказательств в рамках общей практики организации на текущий момент осуществляется по большей части на основе процедур внутреннего контроля, которые для многих бывших компаний-участников международных холдингов основаны на законодательном акте Сарбейнса-Оксли (SOX), который учитывает многосторонний и индивидуальный характер элементов финансовой отчетности (так, запасы проверяются на предмет не только наличия, но и на предмет текущего состояния и риска списания в рамках подтверждения непрерывности деятельности).. Вместе с тем, ввиду отсутствия как альтернатив, так и установленной на законодательном уровне необходимости определения самостоятельной независимой политики внутреннего контроля, многие компании продолжают использование подобных политик даже после выхода из международной сети за исключением снижения



уровня существенности по договоренности с аудиторами. Потенциально, в связи с отсутствием полноценной юридической договоренности с материнской компанией, данное регулирование может приводить к непредоставлению информации в связи с возможностью отмены в течение короткого промежутка времени установленных со стороны организации политик.

На внешнем уровне искажения в отчетах связаны с вынужденным ввиду ухода внедрением организацией новой учетной системы, настраиваемой в течение длительного периода и, тем самым, затрудняющей процесс формирования корректных внутренних источников информации, но, с другой стороны, подтверждающей актуальность принципа системности доказательств. Внутренние причины расхождений, в свою очередь, по большей части являются прямым следствием внешних, так как отсутствие данных актуального анализируемого периода зачастую приводит к использованию аналогичных с предыдущего. Дополнительно это связано с тем, что внутренние контроли, как и текущая теория, не устанавливают порядок и формат формирования аудиторских доказательств.

Доказательства, представляемые со стороны связанных сторон организации, такие как акты сверки, представляют более достоверные данные, но также могут иметь уникальный формат в рамках работы с каждым конкретным контрагентом, затрудняющий процесс анализа полученной информации. Так, в рамках учета контрагента могут быть в общем порядке отражены операции с третьими лицами, выступающими санкционными поставщиками для организации. Дополнительные временные издержки могут формироваться по причине отражения всех типов счетов в едином формате по дате и номеру без указания типа оказанной услуги в отличие от учета аудируемого лица. Выставление и учет счетов также подразумевает временной промежуток в процессе взаиморасчетов, что создает необходимость дополнительного анализа.

На уровень качества аудиторской информации также может оказывать влияние недостаточность коммуникации между сотрудниками аудируемого лица. Так, процедуры списания количества и сумм запасов организации не доводятся до сведения сотрудников отдела планирования, со стороны которых требуется только вынесение позиции на списание, что, однако, может приводить к недостатку полных данных, необходимых для корректной формализации и определения реальной необходимости списания в рамках производственной деятельности организации. В свою очередь, отсутствие доведения до аудиторов учетной политики компании в рамках каждого конкретного проекта может приводить к дополнительным неэффективным аудиторским запросам.

Как было обозначено выше, SOX-контроли после выхода многих компаний из международных сетей следуют исключительно принципу последовательности применения, в то время как непосредственно внутренние контроли ориентированы, в первую очередь, на эффективность деятельности организации, а не общепринятые нормы учета, что не в полной мере удовлетворяет интересы пользователей финансовой отчетности. Ввиду того, что акт Сарбейнса-Оксли на текущий момент не является напрямую действующим инструментом регулирования без аналогов, текущие внутренние контроли организаций могут быть сопоставлены с актуальными требованиями стандартов МСФО, а также аудиторских стандартов, включая концептуальные основы предпосылок формирования финансовой отчетности. Последние, помимо регулятивной функции, носят также характер более эффективного инструмента при процедуре внешнего контроля, поскольку прямое определение требований к представляемой информации определяет в том числе ее полезность и понятность для всех пользователей отчетности, что способствует повышению ее качества. Внедрение аудиторских стандартов в качестве основы внутренних политик может и должна также способствовать модификации организационной структуры аудируемого лица, МСА 500 в данном случае определяет критерии надежности аудиторских доказательств, полученных со



стороны эксперта руководства и его качественные характеристики. Утверждение на уровне внутренней политики информации по полномочиям и компетентности аудитора также может способствовать модификации процесса рабочего взаимодействия и своевременному выявлению снижения качества представляемых аудиторских услуг, включая случаи запросы доказательств, не способствующих проведению аудита по причине низкой компетентности или ошибки проверяющего.

Полное и точное теоретическое отражение требований к надлежащему уровню составления и представления финансовой отчетности, а также сопутствующей информации, вместе с тем, не способствует в полной мере повышению качества на практическом уровне ввиду отсутствия непосредственной взаимосвязи с фактической составляющей. Рекомендацией к сотрудникам, отвечающим за составление финансовой отчетности, в данном случае, может также выступать необходимость включения во внутренние контроли как минимум основных показателей, используемых аудиторами при проверке и утвержденных в ходе обсуждения. В отношении упомянутых запасов к подобным показателям могут относиться:

1. Соответствие стоимости и количества запасов в отчете данным отчета по себестоимости;

2. Обязательное включение скриншотов-подтверждений;

3. Отсутствие необъясненных позиций в числе “нездорового” объема.

Так как формирование отчетов происходит со стороны специалистов, деятельность которых может только регулироваться внутренними политиками и проверяться на предмет соответствия им, вместе с упомянутыми рекомендациями и методами составления, в качестве отдельных вкладок или сопутствующих процедур, внутренняя политика может включать непосредственные примеры отчетов и других типов информации, которые отражают различные варианты практической реализации требований и путей их соблюдения.

Коммуникация между отделами внутри организации в отношении источников аудиторских доказательств, в свою очередь, должна выступать отдельным предметом корректировки и регулирования на уровне всей организации. Рекомендацией в отношении улучшения в данном случае выступает обеспечение обязательности ее осуществления в отношении как всех сотрудников ответственных отделов, включая руководство, так и всех так или иначе взаимосвязанных отделов в целом. Данное регулирование в отношении первой ситуации будет способствовать регулярному взаимному мониторингу процессов между сотрудниками по причине контроля со стороны менеджеров, в отношении второго – минимизировать временные издержки, связанные с ознакомительными введениями при осуществлении консолидирующей информационной деятельности и способствовать ускоренному переходу к обсуждению ключевых вопросов проведения или изменения.

Так как смена учетной системы носит индивидуальный характер для каждого юридического лица, в том числе во многом связанный с внешними обстоятельствами, потенциальной выборочной рекомендацией может выступать предварительное внедрение нового порядка учета наиболее существенных элементов отчетности в течение нескольких анализируемых периодов. Сравнительный подход позволит на примере однородных хозяйственных операций определить технические стороны, требующие дополнительного мониторинга и развития.

В отношении отдельных компонентов финансовой отчетности общей рекомендацией может выступать полный и точный учет, и вместе с тем учитывающий индивидуальный характер каждой отдельной статьи подход. Так, формат актов сверки может быть единожды утвержден на уровне шаблона и направлен контрагентам аналогично процедуре работы с письмами-подтверждениями, дополнительно, данный формат в отношении счетов на



перевозку может включать классификационное разделение по категориям товаров и типу перевозки с целью тестирования дополнительной предпосылки на внутреннем уровне, а также минимизации ресурсов организации.

Формулирование аудиторских запросов также выступает ключевой составляющей гарантией предоставления качественной информации в течение короткого промежутка времени, которое вместе с тем, не является объектом регулирования или исследования. Помимо общих индивидуальных рекомендаций на уровне каждого отдельного проекта, на текущий момент разработаны программы по автоматизации аудита согласно требованиям Международных аудиторских стандартов, которые, вместе с тем, основаны на базовых программах, не учитывающих уникальные характеристики аудируемого лица. В связи с этим, рекомендацией может выступать определение и утверждение на уровне договора или коммуникации с Клиентом обязательных критериев запроса, которые должны быть проверены и соблюдены перед непосредственной отправкой. В число данных критериев могут входить:

1. Подтверждение актуальности и необходимости дополнительного запроса на уровне менеджера или другого старшего сотрудника проекта, а также включение его в адресаты;
2. Отражение источника аудиторского доказательства в запросе с дополнительным выделением секции к рассмотрению в рамках запроса;
3. Индивидуальные номерные характеристики запроса с целью включения его в общий реестр запросов.

Корректное формулирование запросов имеет прямую связь с уровнем компетентности аудитора, которая, однако, помимо профессиональных знаний в области бухгалтерского учета и организации зависит от понимания индивидуальных особенностей учета аудируемой организации, которые, однако, становятся объектом предметного исследования только в ходе самого процесса аудита и приводят к дополнительным запросам аудируемому лицу и сопутствующим издержкам. В связи с этим, дополнительной сопутствующей аудиторской процедурой может выступать проведение предварительных или на первоначальном этапе внутренних тренингов по работе с учетной системы Клиента, а также формирование полных соответствующих инструкций-мануалов по основным учетным направлениям процесса, которые, в том числе, могут быть запрошены на предварительном этапе у Клиента, который может формировать их в рамках внутренней передачи активностей между сотрудниками.

С целью соблюдения принципа прозрачности и понятности с учетом системности аудиторских доказательств, первостепенные источники-выгрузки из учетной системы рекомендуются к анализу на уровне всех сотрудников, задействованных в проекте, что позволит на единовременной основе получить всем необходимые знания и подтверждения для индивидуальной работы по секциям финансовой отчетности. Аналогом данной рекомендации может выступать распределение аудиторских заданий на группу сотрудников согласно первоначальному источнику, однако следующий процесс напрямую зависит от объема как влияния, так и самих заданий, и должен определяться на индивидуальной основе согласно суждению и политике аудиторской организации.

Таким образом, формирование сбалансированной системы определения источников аудиторской информации на текущий момент основывается на повсеместном внедрении индивидуальных улучшений в теории и практики каждой конкретной организации. В перспективе, общность данного процесса может способствовать дальнейшему повышению интереса к проблеме на уровне исследования, а также модернизации процесса стандартизации в области. На сегодняшний день, аудит уже является регулируемой на уровне рекомендаций на базе рыночных и экономических условий со стороны государства отраслью, которые, в том числе, могут быть улучшены на базе предложенных рекомендаций.



*Список литературы:*

1. Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» (ред. от 16.10.2023) // СПС КонсультантПлюс.
2. Международный стандарт аудита 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях» (ред. от 16.10.2023) // СПС КонсультантПлюс.
3. Ефремова Е. И. Особенности получения аудиторских доказательств в соответствии с международными стандартами аудита // Вестник Российского экономического университета им. Г. В. Плеханова. – 2018. – № 2 (98). – С. 78-83.

