

**ОЦЕНКА УМЕСТНОСТИ, ДОСТАТОЧНОСТИ И НАДЕЖНОСТИ
АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ
В ЦЕЛЯХ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ**

**Лебедева
Наталья
Юрьевна** кандидат экономических наук, преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита экономического факультета, Южный федеральный университет (344006, Россия, г. Ростов-на-Дону, ул. М. Горького, 88).
E-mail: nlebedeva@sfedu.ru

**Татаренко
Светлана
Ивановна** аспирант экономического факультета, Южный федеральный университет (344006, Россия, г. Ростов-на-Дону, ул. М. Горького, 88).
E-mail: Tat.Svetlana20th@yandex.ru

Аннотация

В статье рассмотрены показатели качества проведения аудита и аудиторские доказательства как фактор повышения эффективности бизнес-процессов. Рассмотрены основные обязательные характеристики информации, которую аудитор собирает в процессе проведения проверки.

Ключевые слова: аудиторские доказательства; уместность, достоверность, достаточность, надежность аудиторских доказательств

Наблюдается тенденция постоянно растущего спроса на внутренний аудит не как формальности, а как на реальный инструмент повышения эффективности бизнеса в интересах акционеров. Отчасти этому способствуют и спад в экономике и растущая ответственность членов совета директоров.

Качеству проведения аудита стало уделяться особое внимание, в том числе оценке уместности, достаточности и надежности аудиторских доказательств – как одному из основополагающих элементов аудита [4-6]. Наличие неопределенности в определении подхода к оценке доказательств и способов сбора информации в рамках проведения проверок легло в основу написания данной статьи.

Определение возможных источников аудиторских доказательств

На этапе сбора информации, внутренним аудиторам необходимо собрать только ту информацию, которая имеет непосредственное отношение к целям и объему аудиторского задания. Несистемная информация может вызвать интерес, но её следует собирать только в том случае, если она определенно относится к выполняемому аудиторскому заданию. После того как информация собрана, внутренние аудиторы приступают к её анализу и оценке.

Согласно Международному Стандарту аудиторской деятельности 2310 «Сбор информации» – внутренние аудиторы должны собрать достаточной объем надежной, уместной и полезной информации для достижения целей задания [1].

Ниже представлены основные обязательные характеристики информации, которую аудитор собирает в процессе проведения проверки:

Характеристика	Определение
Достаточная информация	Информация, которая основывается на фактах и убедительна настолько, что здравомыслящий и информированный пользователь на ее основании придет к тем же выводам, что и аудитор.
Надежная информация	Это наиболее полная и заслуживающая доверия информация, которую возможно получить, применяя надлежащие аудиторские процедуры.
Уместная информация	Информация, которая подтверждает наблюдения и рекомендации и соответствует целям задания.
Полезная информация	Информация, которая организации достигать своих целей.

Предлагаем оценить более подробно данные понятия:

1. Достаточность аудиторских доказательств

В практике аудита достаточность доказательств означает, что этих доказательств хватит. Аудитор должен собрать достаточное количество данных, чтобы другой аудитор, анализирующий собранную информацию, мог сделать вывод о том, что собранной информации хватает для подтверждения сделанного заключения.

На вопрос, сколько нужно собрать аудиторских доказательств, чтобы хватало, невозможно ответить с указанием определенного количества данных. Аудитору приходится использовать профессиональное суждение для определения того уровня, когда собранной информации уже достаточно.

В расчет принимается целый набор факторов, включая источник(-и) аудиторских доказательств.

Следующим не менее важным фактором при определении достаточности аудиторских доказательств является эффективность системы внутреннего контроля организации. Если система внутреннего контроля функционирует должным образом, то объем доказательств, считающийся достаточным, будет меньше, чем в случае, когда система внутреннего контроля организации работает неудовлетворительно. Аудитор знает, что эффективная система внутреннего контроля с большей вероятностью сможет выявлять и предотвращать ошибки и, соответственно, получаемая информация с большей вероятностью окажется правильной [3].

Однако важно также помнить, что независимо от того, насколько хорошо работает система внутреннего контроля клиента, аудитор должен всегда получать определенное количество прямых доказательств, чтобы проверить правильность количественных показателей, которые поступают из системы контроля. Если в своих заключениях аудитор полагается только на систему внутреннего контроля, то в этом случае отпадает всякая необходимость в его работе.

При определении достаточности собранных доказательств аудитор должен учитывать ещё два фактора: существенность и присущий риск объекта аудитора. Чем менее существенным является объект аудитора, и чем меньше уровень его риска, тем меньше доказательств нужно собрать аудитору для получения достаточного объема доказательств.

Существенность – относительная значимость(важность) вопроса в рассматриваемом контексте, включая количественные и качественные факторы, (например, величина, характер, эффект, уместность, последствия). Профессиональное суждение помогает внутренним аудиторам в оценке важности вопросов в контексте стоящих перед ним целей.

Присущий риск – риск для достижения целей в отсутствие каких-либо действий, которые могли бы быть предприняты менеджером для изменения вероятности возникновения или степени воздействия данного риска [2].

2. Надежность аудиторских доказательств

Понятие надежное доказательство означает, что оно действительно обосновывает соответствующее заключение. Надежность доказательств определяется главным образом их источником. Лучшим источником аудиторских доказательств является сам аудитор. Доказательства, полученные напрямую самим аудитором, являются наиболее надежными, тогда как худшим источником доказательств является клиент аудиторского задания. Эта разница обусловлена понятиями объективности и субъективности. Имеется в виду, что аудиторы будут объективными в подборе аудиторских доказательств, а клиенты будут склонны к субъективной интерпретации этих доказательств, используя их с максимальным учетом собственных интересов.

Любая информация, получаемая от клиента, должна быть подтверждена с помощью подкрепляющих доказательств. Иногда клиент является единственным источником получения необходимой аудитору информации, поэтому аудитор должен использовать подкрепляющие доказательства. Тем не менее, аудитор всегда предпочитает получать доказательства от источников, отличных от клиента аудиторского задания.

Аудиторские доказательства, полученные от третьей стороны (от покупателя или поставщика), лучше, чем информация, полученная от клиента аудиторского задания, но хуже, чем доказательства, собранные непосредственно самим аудитором.

Чтобы получить прямое доказательство, аудитору нет необходимости прибегать к неординарным и излишне затратным способам. Аудиторам следует получать наиболее полную и заслуживающую доверия информацию, которую возможно получить, применяя надлежащие аудиторские процедуры. Это означает, что аудитор должен использовать разумные процедуры, которые не нарушают соотношения между затратами и выгодами (нарушение этого соотношения приводит к тому, что стоимость аудиторских процедур превышает выгоды от их применения) [7].

Надлежащие аудиторские процедуры могут включать выборочное тестирование (т.е. тестирование только нескольких операций с последующим заключением обо всей совокупности), наблюдения, подтверждения от третьих сторон и другие похожие процедуры аудита.

Когда информация собрана, аудитору необходимо определить, насколько убедительной (доказательной) является эта информация. Редко бывает так, чтобы одно единственное доказательство считалось достаточным. Поэтому аудитор должен собрать несколько видов доказательств, чтобы суметь сделать правильное заключение по результатам выполнения задания.

Если аудитор может сделать заключение на основе только одного доказательства, это означает, что он полностью полагается на данное доказательство. Если же аудитор получает дополнительную информацию, тогда он лишь частично полагается на каждое отдельное аудиторское доказательство. Информация, поступающая от кли-

ента аудиторского задания, либо полученная в результате обсуждения с третьей стороны, требует дополнительной проверки и подкрепляющих доказательств.

Если аудитор не слишком полагается на полученную информацию, то значит, что информация, по его мнению, является либо неуместной, либо ненадежной. Однако хотя эта информация и не будет учитываться при принятии решения по данному аудиторскому заданию, она может представлять собой аудиторское доказательство, которое окажется уместным применительно к другой ситуации. Кроме того, такое доказательство, может содержать сведения о других важных вопросах, которое в дальнейшем потребуют более внимательного отношения или больше дополнительной информации.

Относительно источников получаемой информации, важно отметить, что информацию, собираемую в ходе аудита, можно классифицировать в зависимости от источника её получения. Следующая информация объясняет различные источники информации, расположенные от более надежных к менее надежным.

Доказательства, полученные напрямую самим аудитором, являются более надежными.

Внешняя информация – информация, которую аудитор получает непосредственно от третьей стороны. Для аудитора такая информация является наилучшей, поскольку клиент аудиторского задания не имеет к ней доступа. Примерами такой информации являются подтверждения дебиторской задолженности и выписки банка, которые посылаются непосредственно аудитору.

Еще один вид информации – внешняя-внутренняя. Эта информация, которая изначально была создана третьей стороной, а затем обработана клиентом аудиторского задания. Такая информация является более надежной, чем информация, созданная клиентом, но, поскольку именно клиент последним располагал ею, то он имел возможность изменить информацию, не уведомляя об этом третью сторону. Это снижает достоверность внешней-внутренней информации. Примером такого рода информации являются счета-фактуры, получаемые организацией от поставщиков.

Аналогично предыдущему виду, различают внутреннюю-внешнюю информацию. Это информация, которая изначально была создана клиентом аудиторского задания, но после этого была обработана внешней (третьей) стороной. Информация этого типа является и более убедительной, и более достоверной, так как она прошла обработку внешней стороной. Примерами такой информации являются чеки, которые выписывала проверяемая организация, и выписанные ею счета за проданные товары. Принятые банком счета к оплате, а заказчиком счета на оплату – является доказательством действительности подготовленных организацией документов.

И, наконец, внутренняя информация – это информация, которая создана клиентом аудиторского задания и остается у него после завершения задания. Поскольку данная информация генерируется с теми, кто является объектом аудиторского задания, она не может считаться достаточно убедительной и надежной/достоверной. Примерами внутренней информации являются ведомости с расчетом заработной платы, документы о приемке поступившего товара, карточки учета рабочего времени.

Необходимо также понимать, что когда организация использует аутсорсинг одной из её функций (особенно, если это бухгалтерская функция), становится гораздо сложнее однозначно классифицировать информацию как внутреннюю или как внешнюю. С одной стороны, клиент по заданию не создает такую информацию, однако, с другой стороны, она готовится стороной, которой за это платит клиент.

Аудитор должен учитывать данное обстоятельство, когда решает вопрос о том, в какой степени можно полагаться на информацию, полученную от стороны (организаций), которая предоставляет услуги аутсорсинга.

Важную роль в оценке аудиторских доказательств играет понимание правильно выстроенной иерархии аудиторских доказательств.

По степени достоверности/надежности и убедительности аудиторские доказательства можно распределить на три уровня иерархии:

А. Наиболее достоверные и убедительные: физическое обследование-осмотр или проверка материального актива; внешняя документация; подтверждение или заверение от третьей стороны; повторное проведение (независимое проведение аудитором бизнес-процесса или его части включая контрольные процедуры, выполнение которых входит в обязанности клиента по заданию).

В. Средние по достоверности и убедительности доказательства: внутренняя документация при эффективной системе внутреннего аудита; наблюдение; аналитические процедуры с использованием достаточных исходных данных.

С. Наименее достоверные и убедительные доказательства: внутренняя документация при неэффективной системе внутреннего контроля; опросы руководителей и рядовых работников; аналитические процедуры с использованием недостаточных исходных данных.

3. Уместность аудиторских доказательств

Доказательство считается уместным, если оно относится к объекту аудита. Но данное суждение не означает, что аудитору следует игнорировать данные, которые не являются уместными. Вся информация, которая не относится к объекту данного конкретного задания, но которая может иметь непосредственное отношение к целям других аудиторских заданий, должна быть доведена до сведения соответствующего руководителя.

4. Полезность аудиторских доказательств

Информация считается полезной, если помогает организации достигать поставленных целей. Процесс выявления полезной информации – одна из главных целей и задач внутреннего аудита организации.

Таким образом, по итогам проведенного анализа характеристик возможной информации, получаемой аудиторами в рамках проведения проверок, можно сказать, что оценке собранных доказательств – необходимо уделять особое внимание и тщательно проверять на предмет надежности, уместности, полезности и достаточности. Поскольку качественные доказательства способны не только сократить издержки при проведении процедур аудита (например, существенно сократить время проведения проверки), но и сделать надлежащие выводы об эффективности системы внутреннего контроля в организации.

Литература

1. Материалы Конференции АО КПМГ «Роль и значение функции внутреннего аудита в организациях», ноябрь 2017 год. – Сайт АО «КПМГ» – [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: – www.kpmg.com/ru (дата обращения 02.06.2018)
2. Практические указания (ПУ) 1300-1: Программа гарантии и повышения качества внутреннего аудита.- в ред. от 01.01.2017 , - Интернет-сайт ИВА (Институт внутренних аудиторов), [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: – <https://www.iaa-ru.ru> (дата обращения 05.06.2018)

3. Руэксперт – [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <http://ruxpert.ru/>
<https://ruxpert.ru/Коррупция в России> (дата обращения 04.06.2017)
4. Интеграция бухгалтерского и налогового учета на основе инструментов внутреннего контроля и аудита // Экономическая политика хозяйственного роста. Тематический сборник научных трудов, Южный федеральный университет. Ростов-на-Дону, 2014. с.70.
5. *Лебедева Н.Ю., Мамченко А.Е.* Анализ финансового положения организации и перспективы оптимизации ее деятельности// В сборнике: Развитие современной науки: теоретические и прикладные аспекты сборник статей студентов, магистрантов, аспирантов, молодых ученых и преподавателей. Под общей редакцией Т.М. Сигитова. Пермь, 2016. С. 130-133.
6. *Лукин Андрей.* Внутренний финансовый аудит /. – М.: LAP Lambert Academic Publishing, 2016. 162 с.
7. *Матыцына Т.В., Лебедева Н.Ю.* Устойчивое развитие коммерческих банков в современных условиях российской экономики // В сборнике: Экономическое развитие России: ловушки, развилки и переосмысление роста материалы Международной научно-практической конференции. Под редакцией И.В. Шевченко. 2017. С. 71-74.

Lebedeva Natalia Yurievna, candidate of economic science, lecturer of the Department of Accounting and Audit; Southern Federal University (88, M. Gorky str., Rostov-on-Don, 344006, Russian Federation). E-mail: nlebedeva@sfedu.ru

Tatarenko Svetlana Ivanovna, aspirant of Faculty of Economics, Southern Federal University (88, M. Gorky str., Rostov-on-Don, 344006, Russian Federation).
E-mail: Tat.Svetlana20th@yandex.ru

**ASSESSMENT OF THE RELEVANCE, ADEQUACY AND RELIABILITY
OF AUDIT EVIDENCE TO IMPROVE THE EFFICIENCY
OF BUSINESS PROCESSES**

Abstract

The article is devoted to characteristics of audit process quality and audit evidence as factors of improving the efficiency of business processes. The main obligatory characteristics of information which the auditor collects in the course of conducting check are considered.

Keywords: *audit evidence, relevance, reliability, adequacy, proof of audit evidence.*