

ТЕОРИЯ, МЕТОДОЛОГИЯ И ПРАКТИКА АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В ГОСУДАРСТВЕННОМ АУДИТЕ

Основное требование международных стандартов государственного аудита, в частности п. 57 ISSAI 400 «Фундаментальные принципы аудита соответствия» по сбору аудиторских доказательств, заключается в том, что аудиторы должны собрать достаточные и соответствующие аудиторские доказательства для охвата аудита [1].

Нормы п. 57 стандарта ISSAI 400 по достаточности и соответствия аудиторских доказательств обосновываются тем, что они предоставляют основание для дачи заключения по результатам проверки.

Достаточность — это показатель количества доказательств. Соответствие, адекватность — это качественная характеристика доказательств, то есть их актуальность и надежность. Количество необходимых доказательств зависит от определенного аудиторского риска: чем выше риск, тем больше возможностей для искажения, тем требуется больше доказательств. Качество также влияет на количество доказательств: чем выше качественные характеристики собранных доказательств, тем меньше их может понадобиться. Соответственно, достаточность и соответствие доказательств взаимосвязаны. Однако только получение большого количества доказательств не может компенсировать их низкое качество. Достоверность доказательств зависит от источника и характера и от конкретных обстоятельств, при которых получены доказательства. Аудитор должен рассмотреть как релевантность, так и достоверность информации, которая будет использоваться как аудиторские доказательства.

Процедуры аудита, которые следует применить, должны быть подходящими для тех обстоятельств проверки, которые влияют на получение достаточных, соответствующих аудиторских доказательств для охвата всей сферы аудита. Обоснованность и источники необходимых аудиторских доказательств определяются предметом и объемом аудита.

Аудиторские доказательства включают различные процедуры сбора доказательств как количественного, так и качественного характера. Аудитор в основном сочетает и сравнивает доказательства по разным источникам, чтобы получить достаточность и соответствие доказательств для выводов о законности и правильности функционирования объекта проверки.

Полученные доказательства должны быть достаточными и целесообразными, чтобы обеспечить обоснованную базу для наблюдений и выводов. Поскольку информация об объекте, который проверяется исследуется не сплошным способом, очень важно, чтобы метод сбора и выборки данных были тщательно подобраны. Аудитор использует профессиональное суждение в определении достаточности и соответствия в течение всего процесса сбора доказательств.

Как стандартом ISSAI 4100 (п. 97), так и методическими указаниями органов государственного аудита предусмотрен сбор аудиторских доказательств с использованием различных методов, таких как наблюдение, документальная проверка, обследование, повторное выполнение, запросы и подтверждения, аналитические процедуры.

Положения п. 95 ISSAI 4100 отмечают, что во время государственного аудита следует руководствоваться указаниями по оценке видов, надежности и регистрации аудиторских доказательств, а также определения их соответствия, релевантности и обоснованности для подтверждения суждения и выводов относительно деятельности учреждения, которое проверяется.

Для оценки соответствия принятых методик государственного аудита международным нормам, зафиксированных в стандартах, нами проведено сравнение требований стандартов к аудиторским доказательствам ISSAI и практики отечественных органов государственного аудита Государственной аудиторской службы.

Таблица 1 — Сравнение критериев применения аудиторских процедур по ISSAI 400 и нормативными документами органов государственного аудита

Критерии для сравнения	Государственная аудиторская служба
Наличие у органа государственного аудита политики, определяющей достаточность и соответствие доказательств как основы для выводов аудита	Да
Существование процесса / системы / руководства / шаблона для обеспечения того, чтобы аудиторы собирали достаточные и соответствующие доказательства для составления аудиторских заключений	Да, частично
Насколько выборка выбранных аудиторских доказательств свидетельствует об их достаточности и соответствии для составления аудиторских заключений	Не свидетельствует
Конкретные основные причины несоответствия	Отсутствие инструкции о методах выборки

Анализ нормативной базы и практических результатов деятельности органов государственного аудита в РФ и сравнение с международным критериям проведения аудиторских проверок, позволил сделать выводы и предложения по совершенствованию регламентирующих государственный аудит методических указаний такими обязательными элементами:

- определение достаточности и соответствия аудиторских доказательств как основы для выводов аудита на нормативном уровне и в практической деятельности контрольного органа;
- нормативная регламентация объемов и видов аудиторских процедур в зависимости от оцененных рисков деятельности подконтрольного учреждения;
- планирование и проведение аудиторских процедур в зависимости от решения о доверии к системе внутреннего контроля учреждения, проверяется, в результате оценки ее эффективности;
- использование различных процедур при планировании государственного аудита для достижения достаточности и соответствия наиболее эффективным способом;
- указания по достаточности доказательств и определения границ или критериев для решения о прекращении сбора доказательств;
- изменение определенных при планировании аудиторских процедур в связи с существенными трудностями или большими затратами на их получение.

Это позволит улучшить доказательную базу для формулирования выводов, эффективность контрольных мероприятий и покажет улучшения качества процессов осуществления государственного аудита.

Список литературы

1. ISSAI 400 «Фундаментальные принципы аудита соответствия» [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-300-ruso.pdf>.
2. Арзуманова, Л. Л. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации / Л. Л. Арзуманова. — М. : Проспект, 2018. — 144 с.
3. Горегляд, В. П. Современный аудит: проблемы и перспективы / В. П. Горегляд // Деньги и кредит. — 2017. — № 2. — С. 6–12.

© Королева А. В.