

CZU: 657.63:334.724

АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА: ПОРЯДОК ИХ ПОЛУЧЕНИЯ И ПРИМЕНЕНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

Валентина ХОРОЗОВА

Академия экономических наук Молдовы

Отражаются сущность, виды, а также особенности получения и применения аудиторских доказательств на предприятиях общественного питания.

В качестве основы теоретических и практических исследований действий аудитора предлагается использовать процедуры аудита, указанные в международных стандартах.

В соответствии с целевым подходом к назначению аудиторских доказательств разработан алгоритм процесса их получения с установленной последовательностью действий аудитора.

Ключевые слова: *аудиторские доказательства, аудит, общественное питание, контроль, процедуры, наблюдения.*

THE PROCEDURE FOR OBTAINING AND USING AUDIT EVIDENCE IN PUBLIC CATERING ESTABLISHMENTS

The article covers the substance and types of audit evidence, as well as the peculiarities of obtaining and using it in public catering establishments.

It is suggested to apply as basis for the theoretical and empirical study of auditor's actions the audit procedures referred to in the relevant international standards.

The process algorithm for obtaining the audit evidence has been developed in compliance with the targeted approach, having defined also the sequence of auditor's actions.

Keywords: *audit evidence, auditing, public catering, oversight, procedures, observations.*

Введение

Вся информация, собираемая и обрабатываемая аудитором во время проверки, является аудиторскими доказательствами. Их достоверность, качество и своевременность определяют главную задачу аудита – предоставление аудитору возможности выразить мнение о достоверности и правдивости, с которыми в финансовых отчетах отражены финансовое положение организации, результаты ее деятельности, а также о том, что информация, отраженная в финансовой отчетности, не содержит существенных искажений и соответствует основам и принципам ее составления.

В настоящее время в Республике Молдова действуют Международные стандарты аудита (МСА), предусматривающие четкий перечень аудиторских процедур для получения качественных аудиторских доказательств, однако не предусматривающие алгоритм их получения и отраслевую специфику деятельности предприятий, тогда как это важные факторы, существенно ускоряющие проведение аудиторской проверки и улучшающие ее качество.

В связи с этим, нашей целью являлось раскрытие сущности и видов аудиторских доказательств, а также порядок их получения и применения для формирования обоснованного мнения аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности на предприятиях общественного питания.

Согласно МСА 500, «Аудиторские доказательства», *аудиторские доказательства – это информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Аудиторские доказательства включают информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, на которых основывается финансовая отчетность, и другие данные, в том числе: документы аудитора, первичные документы и записи бухгалтерского учета, результаты инвентаризаций, результаты финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, информация, полученная от третьих лиц, и т.д.* [1].

На предприятиях общественного питания аудиторские доказательства получают в результате проведения *тестов контроля* и *процедур проверки по существу* [2].

Тесты контроля – тесты, проводимые в организации для оценки эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Они включают:

- проверку документов, подтверждающих операции и другие события, в целях получения аудиторских доказательств относительно надлежащего применения средств внутреннего контроля на практике, например – *проводится ли инвентаризация сырья и товаров, а также оформляются ли результаты соответствующими документами;*
- направление запросов и наблюдение за применением средств внутреннего контроля, которые не оформляются документально, например – *составление актов списания сырья и товаров, пришедших в негодность;*
- повторное применение средств внутреннего контроля, например – *сверка фактической закладки сырья (продуктов) с данными технико-технологической карты при приготовлении блюд.*

Процедуры проверки по существу проводятся для обнаружения существенных искажений финансовой отчетности. Процедуры проверки бывают двух видов:

1) *детальные тесты операций и сальдо счетов, которые включают:*

- a) *Инспектирование* – проверка записей, документов и материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки. В результате инспектирования материальных активов аудируемого лица предоставляются достоверные аудиторские доказательства относительно их существования, но необязательно относительно права собственности на них или их стоимостной оценки.
- b) *Наблюдение* – изучение процессов или процедур, выполняемых другими лицами. Осуществляя процедуру наблюдения, аудитор, не вмешиваясь, отслеживает ход выполнения определенного процесса другими лицами, как правило, сотрудниками аудируемого лица. Обычно при проведении наблюдения аудитор получает более достоверное аудиторское доказательство по сравнению с тем, которое может быть получено путем запросов. Например, аудитор может получить аудиторское доказательство относительно надлежащего разделения обязанностей, либо наблюдая за лицами, применяющими процедуру контроля, либо опрашивая соответствующих сотрудников.
- c) *Запрос и подтверждение* – поиск и получение информации у осведомленных лиц. В запросе выражается просьба о предоставлении информации, адресованная компетентным в данных вопросах лицам, как состоящим, так и не состоящим в штате организации. При этом форма запросов может быть как письменной, так и устной. Ответы на запросы могут помочь аудитору получить необходимую информацию для подтверждения (или опровержения) каких-либо фактов.
- d) *Подсчет* – используется аудитором при проверке правильности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях клиента, а также для самостоятельных вычислений.

2) *Аналитические процедуры*, представляющие собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица в целях выявления необычных или неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок и искажений. Обычно аналитические процедуры применяют на стадиях планирования и завершения аудита, но при необходимости могут использоваться и на других стадиях аудита. К таким процедурам относятся:

- a) рассмотрение финансовой и другой информации об аудируемом лице в сравнении:
 - *с сопоставимой информацией за предыдущие периоды;*
 - *с ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица, например, с прогнозными данными предприятий общественного питания;*
 - *с информацией об организациях, ведущих аналогичную деятельность, например, с показателями другого ресторана (если проводится аудит ресторана), сопоставимого по размерам;*
- b) рассмотрение взаимосвязей:
 - *между элементами информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, исходя из опыта аудируемого лица;*
 - *между финансовой информацией и другой информацией, например, между расходами на оплату труда и численностью работников.*

Перечень аудиторских процедур и их объем, необходимые для сбора аудиторских доказательств, указываются в программе аудита.

Что касается видов доказательств, то в профессиональной литературе аудиторские доказательства различают по следующим классификационным признакам.

1) **по методу сбора различают:**

- *эмпирические* (полученные в ходе экспериментов наблюдения за деятельностью предприятия);
- *математические* (основанные на законах и аксиомах) [3];

2) **по цели сбора различают:**

- *капофатические* (подтверждающие существующую гипотезу);
- *анофатические* (опровергающие неверность противоположной гипотезы) [4];

3) **По своему характеру** различают следующие аудиторские доказательства:

- *визуальные* – результаты осмотров и наблюдений;
- *документальные* – информация на бумажных, электронных и других носителях;
- *устные* – полученные при опросе персонала или в форме заявления [5].

4) **По источникам различают доказательства:**

- от экономического субъекта в письменном или устном виде и *внутренние* – полученные от аудируемого лица;
- *внешние* – полученные из других источников;
- *смешанные* аудиторские доказательства, включающие информацию, полученную и подтвержденную третьей стороной в письменном виде [6].

Необходимо учитывать, что аудитор должен документально оформлять полученные в ходе аудита сведения в рабочей документации, подтверждающие, что аудит проведен в соответствии с положениями Международных стандартов аудита и нормативно-правовыми документами РМ по аудиту. Под документацией понимаются рабочие документы по аудиту, в которых отражается информация о планировании аудита, характере, сроках и объемах выполненных процедур, результаты аудита, выводы, сделанные на основе аудиторских доказательств.

- Минимальный перечень информации, необходимой для отражения в рабочих документах аудитора, это
- информация об организационно-правовой форме организации (дата свидетельства о государственной регистрации налогоплательщика, юридический адрес и т.д.);
 - вид отраслевой деятельности организации;
 - копии финансовой отчетности и отчета аудитора.

Важно помнить, что на предприятиях общественного питания сбор аудиторских доказательств должен соответствовать критерию **достаточности** и иметь **надлежащий характер**.

Понятия *достаточности* и *надлежащего характера* взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур. *Достаточность* представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. *Надлежащий характер* является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и достоверность. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые представляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, и зачастую собирает аудиторские доказательства из различных источников или из документов различного содержания, с тем чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

Для определения достаточности и уместности доказательств, аудитору следует оценивать их *существенность*, а также учитывать неотъемлемые риски и риски контроля, опыт предыдущих проверок, уровень убедительности доказательств, наличие ошибок или фактов мошенничества, обнаруженных в ходе проведения проверки.

Процесс получения аудиторских доказательств на предприятиях общественного питания не должен быть хаотичным и бессистемным, а напротив, должен определяться установленной последовательностью действий аудитора, степенью важности результатов, полученных на определенной стадии аудиторской проверки с точки зрения обоснованности общих итогов, объемов времени и трудозатрат. Представим схематично процесс получения аудиторских доказательств.

Процесс получения аудиторских доказательств основывается на целевом и информационном подходе к их сбору и оценке. При этом элементы информационного подхода (характер полученных источников, планирование аудиторских процедур на основе восприятия собранных сведений, анализ



Схема. Процесс получения аудиторских доказательств на предприятиях общественного питания

Источник: Разработано автором на основании статьи «Аудиторские доказательства как объективная основа мнения аудитора», Юдинцева Л.А. [7].

информации) встраиваются в целевой компонент процесса (понимание полученных сведений, их оценка и формирование мнения аудитора) [8].

Выводы

Аудиторские доказательства – это не только информация, полученная аудитором при проведении проверки, но и результаты анализа такой информации. При сборе аудиторских доказательств и их анализе аудитору следует учитывать, что они должны обладать следующим: достаточностью, достоверностью и иметь надлежащий характер, так как это способствует снижению рисков до приемлемо низкого уровня. Важно также учитывать и тот факт, что при сборе аудиторских доказательств на предприятиях общественного питания следует руководствоваться не только МСА, но и учитывать специфику предприятия, а также следовать рекомендуемому в статье алгоритму их получения.

Литература:

1. Международные стандарты аудита. Приказ Министерства финансов РМ № 64 от 14.06.2012. В: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, № 177-180 от 24.08.2012.
2. ПОДОЛЬСКИЙ, В.И., САВИН, А.А. *Аудит*: Учебник, 3-е изд. Москва: Юрайт, 2011. 605 с. ISBN 978-5-9916-0891-6.
3. БЫЧКОВА, С. М. *Доказательства в аудите*. Москва: Финансы и статистика, 2008. 176 с.
4. ЮДИНЦЕВА, Л.А. Аудиторские доказательства как объективная основа мнения аудитора. В: *Международный бухгалтерский учет*, 2015, №9 (351), с.40-48. ISSN: 2073-5081
5. ГАЛКИНА, Е.В. Анализ аудиторских доказательств по предпосылкам подготовки финансовой отчетности. В: *Аудиторские ведомости*, 2008, №11, с.9–19.
6. МЕНЬШИКОВА, М.А. *Современный аудит*: Учебное пособие. Москва: МГУЛ, 2009. 222 с.
7. ЮДИНЦЕВА, Л.А. Указ. соч.
8. Там же.
9. Закон об аудите финансовых отчетов №271 от 15.12.2017. В: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2018, №7-17.

Данные об авторе:

Валентина ХОРОЗОВА, Молдавская Экономическая Академия.

Prezentat la 02.10.2019