



Бухгалтерский учет, статистика

Научная статья

УДК 657.6

DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2022.2/8949>

JEL: M41

Развитие аудиторской деятельности: вызовы, возможности, перспективы в условиях цифровизации экономики

А. В. Кудряшова¹, Л. А. Уточкина^{2✉}

^{1,2} Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1,
394018, Воронеж, Российская Федерация

Предмет. Аудиторские услуги как эффективный инструмент выявления проблемных аспектов финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов в условиях современной цифровой экономики.

Цели. Исследование практической значимости инструментов автоматизации аудита, выявление особенностей программного обеспечения, используемого в ходе аудиторской проверки.

Методология. В исследовании использовались такие методы научного познания, как анализ, синтез, аналогия, классификация и логический подход.

Результаты. Выявлены особенности программных продуктов, позволяющие снизить энергозатраты при проведении аудита и обеспечить соблюдение всех законодательно установленных правил и норм аудиторской деятельности, доказана значимость использования информационных технологий в целях повышения качества оказываемых аудиторских услуг.

Выводы. Сделан вывод о целесообразности автоматизации процессов на всех этапах аудита на основе обзора и критической оценки существенных характеристик наиболее распространенных программных инструментов, который может послужить информационной базой для аудиторских организаций, перед которыми стоит выбор внедрения информационных технологий в основную деятельность.

Ключевые слова: программное обеспечение, информационные системы, аудиторская проверка, рабочая документация.

Для цитирования: Кудряшова А. В., Уточкина Л. А. Развитие аудиторской деятельности: вызовы, возможности, перспективы в условиях цифровизации экономики // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2022. № 2. С. 57–70. DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2022.2/8949>

Введение

В условиях динамично развивающегося конкурентного рынка любой экономической субъект находится в поиске способов повышения эффективности управления хозяйственной деятельностью и обеспечения не только финансовой стабилизации положения, но и финансо-

вого развития в перспективе. В качестве одного из самых результативных механизмов можно выделить проведение аудиторских проверок достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также использование сопутствующих аудиту услуг, которые дают возможность проанализировать соответствие информации, представленной в отчетных документах, реальному положению дел в организации.

© Кудряшова А. В., Уточкина Л. А., 2022

© Материал доступен на условиях лицензии CC BY 4.0

Однако стремительное развитие сферы информационных технологий изменило вектор развития рынка аудиторских услуг в сторону цифровизации и, как следствие, автоматизации деятельности, так как в современных условиях рыночной экономики конкурентоспособность каждой организации, независимо от отрасли, рынка, на котором она функционирует, определяется использованием в ее основной деятельности информационных систем.

Многие российские аудиторские организации в процессе стремления к достижению уровня международного рынка аудиторских услуг стремятся автоматизировать свою деятельность в той или иной степени, поэтому проблема распространения цифровых технологий во все уровни управления аудиторской деятельностью является актуальной.

Саморегулируемая организация аудиторов Ассоциация «Содружество» ежегодно публикует перечень программ повышения квалификации аудиторов, соответствующих приоритетной тематике, утвержденной Советом по аудиторской деятельности. Так, в 2022 году на первом месте среди тематик обучения находится «Практика аудита: программные продукты для документирования аудита и другие современные IT-технологии оказания аудиторских и связанных с ними услуг», необходимая для развития навыков оказания аудиторских услуг с использованием современных технологических решений, а также в условиях применения информационных технологий аудируемым лицом, что также подтверждает актуальность исследования.

Значимость и специфика современных проблем развития аудита в условиях цифровизации раскрыта в работах А. А. Алехиной [1], А. В. Варнавского [3], О. Г. Савостиковой [6], Л. В. Кривоноговой [9], И. М. Пожарицкой [12]. Ряд ключевых смысловых вопросов, связанных со спецификой внедрения информационных технологий в аудиторскую деятельность, отражен преимущественно в зарубежных исследованиях, а именно в трудах Chanyuan [15], Frost & Chum Wei Choo [16], Huang & Vasarhelyi [17], Kokina & Davenport [18], Moffit et al. [19; 20]. Помимо непосредственно процесса внедрения средств автоматизации в деятельность аудиторских организаций интерес также представляет исследование его результатов, то есть влияния на качество и эффективность оказываемых услуг. Эта проблема освещена в работах Т. Ю. Бездольной и Т. Ю. Малаховой [2], В. А. Девяткина [4], Н. С. Захарова [5], Н. В. Кобозевой [8], М. В. Мельник [11].

Таким образом, цель данного исследования состоит в выявлении ключевых особенностей средств автоматизации аудиторской деятельности, которые будут наиболее практически значимы как способ повышения эффективности функционирования отрасли аудита, то есть будут способствовать улучшению значений как количественных, так и качественных показателей результативности деятельности в этой сфере экономики.

Методология исследования

Для получения результатов исследования преимущественно использовался сравнительный анализ программных продуктов, созданных в качестве вспомогательных инструментов для осуществления аудиторской деятельности, а также классификация в целях систематизации подходов отечественных и зарубежных специалистов в области бухгалтерского учета, анализа и аудита к способу и уровню внедрения существующих функциональных возможностей информационных технологий в сфере аудита как динамично развивающейся отрасли экономики. Выбранные для анализа программные инструменты для осуществления аудиторской деятельности специалистами используются в Российской Федерации в качестве базы для документооборота, а также нормативно-правовой базы более 15 лет.

Результаты исследования

В настоящее время нет единого мнения среди индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций по поводу степени внедрения возможностей автоматизации в аудиторскую деятельность, поэтому, основываясь на опросе, в котором участвовали 450 аудиторских организаций, можно выделить следующие основные подходы:

- 1) полная автоматизация;
- 2) частичная автоматизация с уровнем внедрения более 50;
- 3) частичная автоматизация с уровнем внедрения менее 50;
- 4) отсутствие необходимости в автоматизации;
- 5) автоматизация наносит существенный вред осуществлению аудиторской деятельности.

На основе рассмотрения каждого из этих мнений, а также исследования возможностей и недостатков программных продуктов, используемых для автоматизации аудиторской деятельности, необходимо сделать вывод об их рациональности и эффективности, а главное –

о необходимости внедрения в деятельность на постоянной основе.

В первую очередь проанализируем обобщенный алгоритм проведения аудиторской проверки как основного вида деятельности индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций (согласно публикуемым ежегодно Министерством финансов РФ показателям аудиторской деятельности) с использованием комплексной системы автоматизации аудиторской деятельности на основе работ отечественных специалистов в сфере проведения аудита.

Шаг 1. Изучение аудируемого экономического субъекта.

На данном этапе необходимо ознакомление с документацией, раскрывающей основные виды деятельности экономического субъекта, данные о регистрации и лицензиях, об организационной структуре. Для этого аудитор может удаленно воспользоваться электронной базой данных аудируемого лица, которое предоставило ему возможность такого доступа, либо воспользоваться функцией импорта документов аудируемым лицом, которая позволяет переносить в рабочие документы необходимые фрагменты, а также редактировать их. О. Н. Кузнецова и Ю. А. Дворецкая [10] рассматривают этот шаг как предварительный ввиду того, что аудитор еще не приступил к целевой работе, то есть к проверке правильности ведения финансово-хозяйственной деятельности и последующего отражения ее результатов в отчетности, а лишь просматривает документацию для составления предварительного мнения об экономическом субъекте и его особенностях, которое в дальнейшем будет необходимо для проведения непосредственно аудита.

Шаг 2. Анализ системы бухгалтерского учета.

Данный этап включает в себя следующие элементы:

- оценку внешних и внутренних условий работы сотрудников бухгалтерии путем опроса на базе унифицированной формы с использованием информационных технологий, которая позволяет автоматизировать процесс подсчета результатов опроса и занесения их в рабочую таблицу для формирования выводов;

- анализ учетной политики экономического субъекта на основе сопоставления ее электронной формы с нормативной формой, содержащей ссылки на нормативно-правовые акты, регламентирующие тот или иной ее раздел. В комплексной системе автоматизации аудиторской

деятельности создается справочник в форме таблицы или списка, отражающий взаимосвязь конкретного объекта учета с нормативной документацией, поэтому аудитору нужно лишь сформировать свое мнение по поводу необходимости отражения раздела в учетной политике на основе сформированной системой информации;

- анализ рабочего плана счетов и системы аналитического учета с помощью файла нормативного плана счетов, структурированного следующими образом: синтетический счет, субсчет, аналитические счета, объект учета;

- оценку структуры фактов хозяйственной жизни и их отражения в журнале бухгалтерских записей. В большинстве случаев такой журнал имеется у аудируемой организации в виде файла, который можно экспортировать и передать аудиторской организации для последующей проверки соответствия дебетуемого и кредитуемого счетов, даты, документа-основания хозяйственной операции. Аудитором формируется рабочая таблица, с помощью которой он проводит анализ бухгалтерских проводок на корректность и в отдельном столбце оформляет примечание, содержащее его мнение. Такой способ позволяет проверять правильность отражения фактов хозяйственной жизни как по всем, так и по отдельным счетам бухгалтерского учета, основываясь на файле типовых проводок;

- оценку регистров бухгалтерского учета, на основе которой в виде файла формируется оборотно-сальдовый баланс, являющийся базой для создания рабочей аналитической таблицы сальдо и оборотов, по данным которой выделяются счета, сальдо и обороты, имеющие существенное значение для расчета результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемой организации. Критерии их отбора формируются аудиторской организацией самостоятельно для достижения наибольшей достоверности проводимой проверки. Ключевые особенности данного этапа подробно раскрыты в работе А. Н. Романова, Б. Е. Одинцова [14]. По их мнению, он является основополагающим, так как именно в процессе анализа системы бухгалтерского учета выявляется большее количество существенных ошибок, которые могут выражаться не только в неправильном отражении фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета (непосредственно ошибки в выборе счета или в отражении неверной суммы), но в несоответствии учетной политики выбранной системе бухгалтерского учета.

Шаг 3. Оценка системы внутреннего контроля.

Данный этап выделяется в работе Н. А. Каморджановой [7], он необходим для определения допустимого аудиторского риска обнаружения, зависящего от результатов оценки риска существенных искажений.

В первую очередь осуществляется анализ контроля за деятельностью работников по обработке первичной документации и формированию журнала бухгалтерских записей. Если аудитор посчитает информацию в разрезе отражения всех фактов хозяйственной жизни достоверной, то может охарактеризовать систему контроля как эффективную, в обратной ситуации аудитор будет работать более углубленно с первичной документацией для выявления конкретных искажений и создания карты вероятности таких ошибок, как неправильное оформление документации, неверная корреспонденция счетов или искажение фактических данных.

Далее проводится оценка контроля за формированием результатов финансово-хозяйственной деятельности, расчетом налоговой нагрузки и заполнением форм бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого экономического субъекта. Аудитор детально анализирует методики, используемые организацией для выполнения операций по завершению отчетного периода, либо изучает алгоритм их выполнения в случае использования аудируемой организацией автоматизированных информационных систем. Для получения высокой оценки такого контроля экономический субъект должен обладать достаточно подробными инструкциями для работников, а также работники должны быть компетентными.

На этом этапе осуществляется автоматизированный расчет общего уровня существенности с помощью таблицы, в которой для каждого базового показателя задан процентный уровень существенности, размер которого отражается в отдельном столбце.

Шаг 4. Планирование и разработка программы аудиторской проверки.

Шаг 5. Осуществление проверки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудиторских процедур путем тестирования.

С помощью выбранного программного пакета создается опросная форма, содержащая вопросы, необходимые для проверки на этапе планирования и разработки программы аудиторской проверки. Иными словами, аудитор

проходит тест с выбором варианта ответа, в зависимости от которого он должен будет предоставить в программе определенные доказательства, подтверждающие его суждения. Например, в программу могут быть заложены следующие варианты ответа: информация достоверна, есть замечания, не подлежит отражению в силу потери актуальности. Таким образом, в случае выбора ответа «замечания есть» аудитор указывает в отчетной форме, сформированной в программе по автоматизации аудиторской деятельности, обнаруженные ошибки и искажения, оценку искажения в разрезе как бухгалтерского, так и налогового учета, рекомендации по их исправлению, а также указание на конкретные положения нормативно-правовых актов, которые были нарушены. Ф. С. Растегаева и А. З. Халитова в своей работе отмечают, что в рамках ответа «замечания есть» необходима разработка отдельной тестовой формы для аудитора, позволяющей снизить трудоемкость ввода и прикрепления доказательств за счет более углубленной автоматизации работы программного продукта [13].

Шаг 6. Формирование аудиторского заключения.

Данный этап отождествляется с компиляцией результатов, полученных на предыдущих этапах проведения аудиторской проверки. Именно процесс формирования аудиторского заключения тесно связан с автоматизацией и использованием информационных систем, так как при применении комплекса программного обеспечения аудитор может использовать установленные нормативными актами формулировки содержания разделов заключения, например, немодифицированного, а также выдержки из законодательных актов для обоснования определенных утверждений в части аналитики.

Однако стоит отметить, что данное поэтапное разделение является условным и зависит от выбранных аудиторской организацией уровня внедрения информационных технологий в деятельность и комплекса программных продуктов.

Для дальнейшего анализа перейдем к характеристике программных продуктов по автоматизации аудиторской деятельности, которые чаще всего используются индивидуальными аудиторами и аудиторскими организациями: Audit XP Professional и IT Audit.

Проведенное сравнение вышеуказанных программ основано на практическом использовании каждой из них в течение двухнедельного срока с реализацией аналогичного комплекса задач.

Т а б л и ц а 1

Сравнительный анализ характеристик программных продуктов, необходимых для автоматизации аудита

Параметр	IT Audit	Audit XP Professional
Предназначение	Автоматизация деятельности аудиторской организации по планированию и проведению аудиторских проверок	Комплексная автоматизация всех рутинных операций в ходе оказания аудиторских услуг
Год создания	2005	2005
Тарифы	Аудитор Профессионал – 20 000 руб.; Аудитор Стандарт – 13 000 руб.; Аудитор Экспресс – 9500 руб. Необходима покупка отдельно модулей в зависимости от выбранного типа решаемых задач	Полный пакет с доставкой – 24 750 руб.; Сетевое клиентское место – 15 750 руб. Существует льготное продление лицензии для постоянных клиентов
Поддержка, обучение, установка	Платные консультации, диагностика и решение возникающих проблем, а также внедрение программы; узкий перечень обучающих видео в свободном доступе, доступных в записи	Поддержка доступна в личном кабинете клиента, широкий перечень ответов на часто возникающие вопросы по установке и использованию программы в свободном доступе; систематическая публикация на сайте обучающих видео по ходу обновления программы или появления новых возможностей в ней
Демоверсия	Есть, но необходимо получение ключа, который выдается по решению разработчика	Есть, возможно скачать с официального сайта без ограничений
Периодичность обновления	Часто	Очень часто
Соответствие международным стандартам аудита (МСА)	Да	Да
Информативность официального сайта по 10-бальной шкале	7 баллов	10 баллов
Обсуждение программы на сайте	Размещен только раздел «Отзывы»	Помимо раздела «Отзывы» существует также форма «Есть идея?», позволяющая направлять свои предложения в целях совершенствования программы
Основные функциональные возможности, заявленные разработчиками	<ol style="list-style-type: none"> 1. Создание проекта по аудируемому лицу. 2. Формирование состава аудиторской группы. 3. Автоматическое заполнение форм отчетности. 4. Взаимовязка показателей отчетности. 5. Проведение процедур по планированию аудита. 6. Создание рабочих документов без использования данных бухгалтерского учета. 7. Проверка правильности формирования отчетности. 8. Выявление и оценка рисков на уровне отчетности и по видам операций. 9. Загрузка данных бухгалтерского учета. 10. Проведение аудиторской выборки. 11. Документирование выявленных нарушений. 12. Подготовка аудиторского заключения и т. д. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Вариативность методики проверки в зависимости от особенностей пользователя. 2. Автоматическое заполнение документов на основе единожды введенной в программу информации об аудируемом лице. 3. Удобный ввод информации в электронные рабочие документы. 4. Автоматизация всех вычислений и анализа больших объемов данных. 5. Защита документов от искажения. 6. Математическая обоснованность формируемых выводов. 7. Обмен данными между аудиторами в сетевом режиме. 8. Анализ результатов проведенного аудита. 9. Защита аудиторской тайны за счет разграничения прав доступа. 10. Выгрузка данных через 1С, а также файлы Excel и XML

Использование программного продукта по автоматизации аудита, безусловно, снижает издержки аудиторской организации и повышает качество оказываемых услуг, однако в зависимости от выбранной степени автоматизации она может воспользоваться либо рассмотренными программами, либо программами внутриорганизационных разработчиков или привлечь к разработке сторонних специалистов. Последний вариант гораздо дороже, чем приобретение лицензии на использование любого из готовых вариантов программного обеспечения.

На основе подходов к степени внедрения возможностей автоматизации в аудиторскую деятельность проведем оценку рациональности использования программ Audit XP Professional и IT Audit.

1. Автоматизация наносит существенный вред осуществлению аудиторской деятельности. Данный подход, по нашему мнению, является ошибочным, так как при грамотном использовании программного продукта специалистами прошедшими предварительное обучение позволяет сократить трудоемкость работы аудиторов в разрезе рутинной работы, при этом внимание акцентируется на результатах проверки, их анализе. Однако стоит отметить, что неиспользование программ в ходе проведения аудиторских проверок не снижает их качество, а просто является одним из способов проведения аудита.

2. Отсутствие необходимости в автоматизации. Такая ситуация актуальна для индивидуальных аудиторов в силу малого количества проводимых аудиторских проверок, как следствие, меньшего количества рабочих документов, введением которых им выгоднее заниматься в обычном порядке, а не с использованием информационных технологий.

3. Частичная автоматизация с уровнем внедрения менее 50 %. При данном подходе для использования подходят оба программных продукта, однако наиболее рациональным будет выбор IT Audit. Это обусловлено следующими причинами:

– возможность приобретения упрощенной версии по более низкой цене, которая будет использоваться, например, для упрощения формирования рабочих документов;

– узкий функционал позволит сократить время внедрения программного продукта в процесс осуществления деятельности;

– более простой интерфейс;

– схожесть внешнего вида программы с 1С, что ускоряет работу в ней.

4. Частичная автоматизация с уровнем внедрения более 50 %. При такой степени использования информационных технологий в деятельности пользователь может выбрать любой из представленных программных продуктов, так как в целом их функциональный ряд очень схож, следовательно, аудиторская организация должна определить разделы, автоматизация которых является приоритетной, и на основе такого выбора решить, какая из программ больше соответствует профессиональным потребностям. Также для того чтобы удостовериться в своем выборе, можно параллельно воспользоваться демоверсиями обеих программ для определения наиболее эффективной для деятельности конкретной аудиторской организации.

5. Полная автоматизация. Стоит отметить, что на данном этапе развития цифровых технологий стопроцентной автоматизации аудиторской деятельности не существует, иными словами, вычислительная техника не может выполнить процесс аудиторской проверки или оказания сопутствующих аудиту услуг «от и до», каким бы сложным алгоритмом функционирования она ни была оснащена. Однако программное обеспечение предоставляет специалисту возможность выполнения широкого спектра задач, благодаря чему аудитор может широко реализовать свою профессиональную специализацию, а не только выполнять рутинные типовые действия.

В случае полной автоматизации лучше применять программный продукт Audit XP Professional, так как он обладает более широким функционалом, а также в новой версии включает в себя робота-аудитора «Харитона», который практически полностью выполняет работу аудитора, за исключением тех моментов, в которых участие человека обосновано и необходимо. Рассмотрим более подробно деятельность робота-аудитора «Харитона».

Часть работы аудитора можно передать роботу с искусственным интеллектом, однако перед этим необходимо в программе выбрать из справочника аудируемое лицо, импортировать данные бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также заполнить характеристики аудиторского задания, отражающие его особенности, а именно:

- вид деятельности;
- стандарты, по которым сформирована отчетность;
- необходимость проведения контроля качества;
- наличие значительных операций со связанными сторонами;
- использование работы внутренних аудиторов;
- использование работы экспертов;
- автоматическая нумерация рабочих документов;
- новый или старый клиент.

В ответе на большинство из указанных ключевых вопросов аудитору достаточно выбрать один из вариантов ответа: да или нет. После ответов на данные вопросы программа автоматически изменит структуру проверки, например, если клиент уже обращался в аудиторскую организацию, то процедуры, связанные с первой проверкой, будут отсутствовать.

На следующем этапе необходимо заполнить список исполнителей, то есть выбрать их из справочника сотрудников аудиторской организации; указание исполнителей и дат в процедурах плана и программ аудиторской проверки будет осуществлено программой самостоятельно.

Полноценная работа робота «Харитона» начинается с этапа «Проведение аудиторских процедур», в котором они сгруппированы по следующим разделам:

- предварительная работа;
- общая стратегия;
- учетная политика и перечень программ;
- аудит программ по разделам;
- аудит представления и раскрытия;
- финальные аналитические процедуры;
- завершение аудита.

Задача аудитора заключается в том, чтобы нажать на кнопку «Выполнение», и в каждом разделе роботом будут выполнены все указанные в перечне процедуры. Останется только проконтролировать, заполнены ли графы «Ответ» и «Выводы» в рабочих документах.

Если аудитор, работающий в программе, не хочет, чтобы какие-то процедуры выполнялись, или хочет выполнить их самостоятельно, то он помечает их как выполненные, и робот «Харитон» их пропускает при реализации алгоритма его работы.

Робот проводит автоматическую нумерацию писем и приказов, что нейтрализует риск задво-

ения номеров каких-либо рабочих документов с аналогичными, но в других проверках. Номер выглядит следующим образом: «Номер договора с аудируемым лицом» / «Номер письма или приказа».

Преимущество «Харитона» заключается также в том, что при реализации процедур аудиторской проверки он может задавать вопросы, иными словами, если недостаточно данных или требуется личное участие аудитора, то в графе «!» рядом с соответствующей процедурой появится требование указать или определить необходимую для дальнейшей проверки информацию. Например, в разделе «Общая стратегия» для выполнения процедуры «Оценка рисков существенного искажения по предпосылкам» аудитору нужно указать предпосылки, имеющие повышенный риск, только после этого робот сможет продолжить свою работу.

После того как робот «Харитон» выполнит все процедуры в рамках проведения аудиторской проверки конкретного экономического субъекта (аудируемого лица), аудитор анализирует результаты выполнения и в случае, если его не устраивает расчет какого-либо показателя, то может его изменить.

Таким образом, искусственный интеллект берет на себя весомую долю работы аудитора, за счет чего решаются следующие задачи, стоящие перед автоматизацией аудиторской деятельности:

- упрощение деятельности аудиторской организации и взаимодействия с клиентами;
- уменьшение сроков выполнения аудиторских проверок с одновременным повышением качества;
- делегирование роботу рутинных и второстепенных задач;
- концентрация внимания аудитора на основных задачах осуществления проверки.

Также для повышения качества и эффективности аудиторской деятельности целесообразно использовать веб-сервис «Контур-Фокус», созданный разработчиками Audit XP Professional. Данный сервис предназначен для облегчения поиска и дальнейшего использования информации об аудируемом лице и его контрагентах.

«Контур-Фокус» сочетает в себе признаки информационного и аналитического ресурса, с помощью него можно получить сведения:

- из единого государственного реестра юридических лиц;

- единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей;
- статистического регистра хозяйствующих субъектов Федеральной службы государственной статистики;
- бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, сданной в Росстат.

Что касается аналитических возможностей сервиса, то можно выделить следующие ключевые из них:

- проведение анализа финансового состояния организации, основанного на данных бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- вычисление массовых учредителей и «массовых» адресов, по которым зарегистрированы экономические субъекты;
- выявление аффилированности;
- анализ арбитражной практики;
- выявление места организации в отрасли осуществления деятельности;
- оценка своевременности уплаты налогов и сборов;
- анализ индикаторов риска, например, выявление признаков банкротства и т. д.

«Контур-Фокус» своими функциональными возможностями может упростить как проведение аудиторских проверок, так и оказание услуг, сопутствующих аудиту, частота обращения за которыми в аудиторские организации и к индивидуальным аудиторам возросла в настоящее время, так как организации в целях оптимизации и повышения эффективности своей деятельности предпочитают обращаться за прочими услугами, связанными с аудиторской деятельностью к высококвалифицированным специалистам в этой сфере [8]. К таким услугам относятся:

- бухгалтерское, налоговое и управленческое консультирование;
- юридическая помощь, включая консультации по правовым вопросам;
- автоматизация бухгалтерского учета и внедрение в деятельность информационных технологий;
- оценочная деятельность;
- разработка и анализ инвестиционных проектов и т. д.

Рассмотренные программные инструменты прямо направлены на автоматизацию аудиторской деятельности, однако особое внимание следует уделять вспомогательным программам и сервисам, которые косвенно связаны с автоматизацией, но при этом оказывают большое

влияние на эффективность осуществляемой аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами деятельности. Так, высока важность наличия справочно-правовых информационных систем, представляющих собой программы с массивом данных о юридически обработанной, постоянно обновляющейся правовой информации, которая является основополагающей при проведении аудита. К таким системам относятся «КонсультантПлюс», «ГАРАНТ», «Кодекс», «Юристконсульт», «Эталон» и многие другие.

К вспомогательному программному обеспечению также относятся программы по ведению бухгалтерского учета, которые становятся объектом аудиторской проверки («1С: Бухгалтерия», «ПАРУС-Предприятие», «Инфо-предприятие» и др.). Очень часто является незаконность применения используемых способов учета при проверке алгоритма работы пользователей таких программ у аудируемого лица.

Программы анализа финансового состояния экономического субъекта («Ваш финансовый аналитик», «ФинЭкАнализ» и т. д.) могут быть использованы в ходе аудиторской деятельности для объективной оценки положения аудируемого лица в момент проверки и в перспективе, а также для формирования прогноза развития деятельности в будущем как одной из прочих услуг.

Однако наиболее широко распространены в осуществлении аудиторской деятельности офисные программы (MS Word, MS Excel, LibreOffice Calc и др.), которые используются для управления базами данных, составления сводных аналитических таблиц, создания шаблонов рабочих документов и т. д.

Каждый из рассмотренных программных продуктов позволяет автоматизировать процесс аудита как со стороны приоритетных задач, так и со стороны второстепенных. Важность наличия тех или иных функциональных возможностей аудиторская организация определяет самостоятельно. Но стоит отметить, что при выборе программного обеспечения необходимо руководствоваться следующими условиями:

- соответствием программного продукта международным стандартам аудита;
- максимальным уровнем корреляции возможностей системы с бизнес-процессами экономического субъекта;

– возможностью внедрения в программу внутриорганизационных практических работ осуществления аудиторской деятельности.

Если говорить о комплексной системе внедрения средств автоматизации в деятельность аудиторской организации при проведении аудиторских проверок и оказании сопутствующих аудиту услуг, то необходимо, чтобы она была основана на принципах:

– системности, то есть все элементы системы автоматизации деятельности должны быть взаимосвязаны, что обеспечит последовательность проведения всех процедур и исключит двойное выполнение каких-либо задач;

– надежности, выражающейся в устойчивости как внешних, так и внутренних элементов системы автоматизации, например, отсутствие сбоев в обновлении базы данных справочно-правовой информационной системы «КонсультантПлюс», которую аудиторская организация использует в работе как основной источник информации об изменениях действующего законодательства;

– гибкости, заключающейся в мобильном изменении структуры системы или функционала ее элементов в соответствии с изменениями в деятельности аудиторской организации, например, ее расширением или началом оказания сопутствующих аудиту услуг, если они не оказывались ранее;

– результативности внедрения, которая должна выражаться в экономии средств от внедрения автоматизационных инструментов, повышении эффективности деятельности аудиторской организации как в количественном, так и в качественном отношении, однако стоит отметить, что под количественным выражением понимается не увеличение количества, например, формируемых аудиторских заключений, а повышение скорости проведения аудиторских проверок, то есть в случае необходимости аудиторская организация сможет расширить свою клиентскую базу без потери качества.

Аудиторская деятельность в настоящее время уже является отдельной отраслью экономики, которая, в свою очередь, представляет собой самую активную сферу цифровизации не только в Российской Федерации, но и в мире. Перемещение деятельности любой организации в электронную среду проходит через три стадии:

- 1) автоматизацию;
- 2) цифровизацию;
- 3) цифровую трансформацию.

Аудит находится лишь на первой стадии, то есть происходит делегирование задач работников аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов вычислительным устройствам и комплексным электронным системам, осуществляющим хранение, обработку и передачу информации в соответствии с выбранным алгоритмом работы. По мнению специалистов, в перспективе сфера аудиторских услуг достигнет стадии цифровой трансформации, то есть изменится вся система управления аудиторской организацией. Однако стоит отметить, что несмотря на все новые возможности, открывающиеся в перспективе развития автоматизации и цифровизации аудита, существует множество вызовов как для самих аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, так и для их клиентов, а именно:

– недостаточное осознание со стороны аудиторов того, что программные инструменты являются их помощниками, а не полноценной заменой, так как итоговые решения по ходу проведения аудита должен принимать именно аудитор на основе профессиональных знаний и опыта;

– низкий уровень знаний сотрудников аудиторской организации об автоматизации процедур аудита, из-за чего программные продукты могут использоваться неправильно, что может привести к оказанию некачественных услуг аудируемым лицам;

– сотрудники аудиторских организаций зачастую не готовы к тотальному контролю их действий, который может быть реализован через удаленный доступ в используемых программных инструментах, поэтому среди коллектива может возникнуть сопротивление внедрению средств автоматизации в том объеме, в котором этого требует стратегия развития аудиторской организации и т. д.

Все вышерассмотренные вызовы автоматизации аудита обусловлены тем, что на данном этапе, несмотря на достаточно высокие темпы развития цифровых технологий в Российской Федерации, по сравнению с мировыми они все еще остаются достаточно низкими, за счет чего в обществе не выработалась культура цифровизации, то есть понимание того, что для эффективного использования средств автоматизации и информационных технологий необходим

достаточный уровень знаний специалистов и их готовность к обучению использованию программных продуктов.

Для грамотного и эффективного внедрения средств автоматизации в деятельность аудиторской организации или индивидуального аудитора необходимы следующие виды обеспечения:

– информационное – данные, размещенные как на бумажных, так и на электронных носителях, в соответствии с разработанными правилами хранения информации, в том числе конфиденциальной;

– техническое – совокупность организационной и вычислительной техники, средства хранения информации, ее обработки и передачи, причем техника может находиться в собственности аудиторской организации или быть личным средством аудитора;

– математическое – комплекс алгоритмов, в соответствии с которыми происходит формирование результативных данных в программных инструментах автоматизации, а также алгоритмов расчета отчетных показателей аудируемого лица;

– технологическое – наличие описания (инструкции) технологии процесса ввода информации в систему, ее вывода, преобразования, а также защиты;

– организационное – правила взаимосвязи специалистов различных структурных подразделений аудиторской организации, разграничение прав доступа, в соответствии с которыми регламентирована работа сотрудников;

– правовое – документация, в соответствии с которой аудиторская организация имеет право оказывать аудиторские услуги, а также свод прав и обязанностей ее сотрудников;

– эргономическое – качественно оборудованные рабочие места сотрудников аудиторской организации для достижения эффективности и результативности их работы;

– функциональное – свод задач, стоящих перед аудиторской организацией как перед экономическим субъектом, на основе выбранных направлений аудиторской деятельности – аудита, сопутствующих и связанных с аудитом услуг.

Обсуждение результатов

Применение цифровых технологий в аудиторской деятельности – это вопрос, не только широко обсуждаемый в профессиональной

среде, но и освещаемый косвенно в Международных стандартах аудиторской деятельности.

В Плате мероприятий по реализации Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года, утвержденном Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 12.02.2021 г. № 68, в качестве одного из приоритетных направлений выделено совершенствование практики оказания аудиторских услуг, ожидаемым результатом реализации которого должно стать обеспечение применения электронных технологий анализа данных при оказании аудиторских услуг, поэтому анализ существующих программных продуктов позволяет критически оценить достоинства и недостатки каждого из них, для того чтобы их использование на практике расширилось с перспективой выхода российского программного обеспечения на мировой рынок аудита. Данный вывод также подтверждается результатами работ Chanjuan [15], Frost & Chum Wei Choo [16], по мнению которых автоматизация аудиторской деятельности не должна быть локальным процессом, а осуществляться на мировом уровне с использованием опыта аудиторов из разных стран, так как практическое использование отечественных и зарубежных программных продуктов позволяет создать компилированную систему характеристик и достоинств, которыми должно обладать программное обеспечение для его полноценного использования в деятельности аудиторских организаций.

Однако в работах Huang & Vasarhelyi [17], Moffit et al. [19; 20] выражено противоположное мнение по поводу автоматизации аудиторской деятельности. В них данный процесс отражен как причина деградации аудиторского сообщества, снижения уровня профессиональной компетентности сотрудников, которые все больше полагаются на вычислительные машины, а не на свой собственный опыт. Также беспокойство вызывает выбор управленческой политики руководством аудиторской организации, ведь административный аппарат в целях экономии может сократить штат, переложив значительную часть аудиторских проверок на роботов, встроенных в программы, исключив человеческий фактор, что приведет к значительному снижению качества оказываемых услуг.

Решение данной проблемы нашло отражение в работе Kokina & Davenport [18]. Предложение специалистов заключается в создании

«Кодекса автоматизации аудиторской деятельности». Данный документ должен содержать рекомендации для аудиторских организаций, перед которыми стоит выбор внедрения информационных технологий в основную деятельность, а именно варианты управленческой политики руководства для повышения качества оказываемых услуг, основные причины снижения качества и превентивные меры по недопущению их возникновения.

Таким образом, результаты проведенного исследования показали неоднозначность подходов профессионального аудиторского сообщества к внедрению средств автоматизации в аудиторскую деятельность, что обусловлено новизной данного явления и недостаточными знаниями в этой сфере, что может быть решено за счет популяризации средств автоматизации не только как продукта на рынке услуг, но и как информационной базы, способствующей повышению качества проведения аудита.

Заключение

Проведенные анализ и оценка особенностей программных продуктов, используемых в аудиторской деятельности, позволяют утверждать, что автоматизация аудита – это процесс необратимый, необходимый для повышения качества оказываемых услуг, при грамотном подходе к которому можно воспользоваться только предоставляемыми им возможностями, избежав при этом деструктивного влияния на эффективность деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. В качестве ключевых особенностей программных инструментов, которые позволяют снизить энергозатраты на проведение аудита, сохранив при этом законность осуществления аудиторской деятельности, выявлены следующие:

- встроенная справочно-правовая система;
- наличие справочников с типовыми формами рабочих документов аудитора;
- автоматизированный расчет уровня существенности;

Библиографический список

1. *Алехина А. А., Сидорова Е. А.* Применение автоматизированных систем при проведении аудита // Устойчивое развитие науки и образования. 2017. № 7. С. 37–40.
2. *Бездольная Т. Ю., Малахова Т. Ю.* Оценка эффективности аудиторских проверок в условиях

– взаимоувязка отчетных форм и автоматизированный перенос необходимых данных из них в рабочие документы.

Автоматизация аудита регламентирована в той или иной степени, ее признает как профессиональное сообщество, так и государство, как новый вектор развития отрасли аудиторской деятельности, однако ключевым выводом, который был определен в ходе рассмотрения данной проблемы, стало понимание того, что стремление к полной автоматизации аудиторских услуг – это ошибочное направление развития аудита как сферы деятельности экономических субъектов, так как ни одна вычислительная машина, ни один алгоритм, даже если они созданы и проверены множеством технических специалистов, не смогут детально оценить проблемные аспекты деятельности аудируемого лица, а главное – не смогут предложить пути выхода из кризисных ситуаций, будь то банкротство или существенные искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Необходимо стремиться к развитию программных инструментов, которые будут выступать как подспорье аудитору как высококвалифицированному специалисту для повышения качества оказываемых им услуг, предоставят возможность наиболее полно реализовать на практике его знания и опыт, а значит, автоматизация процессов на всех этапах аудита целесообразна. Только в таком случае процесс автоматизации аудита, как один из этапов его цифровизации, станет положительным витком на пути развития сферы аудиторской деятельности, ведущим к повышению качества и эффективности всех оказываемых аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами услуг: и аудиторских проверок, и услуг, сопутствующих и связанных с аудитом.

Конфликт интересов

Авторы декларируют отсутствие явных и потенциальных конфликтов интересов, связанных с публикацией настоящей статьи.

цифровизации аудита // Peoples' Friendship Institute of the Caucasus. 2019. С. 146–151.

3. *Варнавский А. В., Бурякова А. О.* Перспективы использования технологии распределенных реестров для автоматизации государственного аудита // Управленческие науки. 2018. № 3. С. 88–107.
4. *Девяткин В. А.* Оптимизация и автоматизация расчета уровня существенности при аудите

бухгалтерской (финансовой) отчетности // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 1. С. 101–107.

5. *Захаров Н. С., Попова Е. С.* Цифровизация процессов аудита : опыт внедрения программного обеспечения // Методы менеджмента качества. 2019. № 1. С. 40–43.

6. *Зимин Е. М., Савостикова О. Г.* Автоматизация процесса проведения аудита путем создания программного обеспечения // Журнал технических исследований. 2019. № 3. С. 10–16.

7. *Каморджанова Н. А.* Цифровая экономика : изменения в аудите // Стратегии развития предпринимательства в современных условиях. 2018. № 2. С. 101–103.

8. *Кобозева Н. В., Дунаева В. И.* Качество аудиторских услуг : концепция, методика, инструменты. М. : ИНФРА-М, 2020.

9. *Кривоногова Л. В., Сиднева А. С.* Трансформация аудита в условиях цифровизации // Социосфера. 2021. № 2. С. 19–21.

10. *Кузнецова О. Н., Дворецкая Ю. А.* Современный аудит : синтез знаний и цифровых технологий // Современное состояние и перспективы развития финансово-аналитической науки и практики в цифровом пространстве в России и за рубежом. 2018. № 1. С. 126–130.

11. *Мельник М. В.* Новые повороты учета, анализа и аудита // Учет. Анализ. Аудит. 2018. № 1. С. 110–124.

12. *Пожарицкая И. М.* Проблемы проведения аудита в условиях цифровой экономики // Устойчивое развитие социально-экономической системы Российской Федерации. 2018. № 1. С. 165–168.

13. *Растегаева Ф. С., Халитова А. З.* Технологии «спектра автоматизации» как фактор модификации внутреннего аудита (третьей линии защиты) // Креативная экономика. 2019. № 3. С. 559–572. DOI: 10.18334/ce.13.3.39937.

14. *Романов А. Н., Одинцов Б. Е.* Автоматизация аудита. М. : ИНФРА-М, 2019.

15. *Chanyuan Z.* Intelligent Process Automation in Audit // Journal of Emerging Technologies in Accounting. 2019. Vol. 16 (2). P. 69–88. DOI: 10.2308/jeta-52653.

16. *Frost R. B., Chun Wei Choo.* Revisiting the information audit : A systematic literature review and synthesis // International Journal of Information Management. 2017. Vol. 37. P. 1380–1390.

17. *Huang F., Vasarhelyi M. A.* Applying robotic process automation (RPA) in auditing : A framework // International Journal of Accounting Information Systems. 2019. Vol. 35. DOI: 10.1016/j.accinf.2019.100433.

18. *Kokina J., Davenport T. H.* The Emergence of Artificial Intelligence : How Automation is Changing Auditing // Journal of Emerging Technologies in Accounting. 2017. Vol. 14 (1). P. 115–122. DOI: 10.2308/jeta-51730.

19. *Moffitt K. C., Rozario K. M., Vasarhelyi M. A.* Robotic Process Automation for Auditing // Journal of Emerging Technologies in Accounting. 2018. Vol. 15 (1). P. 1–10. DOI: 10.2308/jeta-10589.

20. *Zhaokai Y., Moffitt K. C.* Contract Analytics in Auditing // Accounting Horizons. 2019. Vol. 33 (3). P. 111–126. DOI: 10.2308/acch-52457.

Кудряшова Алла Владимировна, преподаватель кафедры экономического анализа и аудита, Воронежский государственный университет, Воронеж, Российская Федерация

E-mail: kav@vsu.ru

ORCID ID: 0000-0551-5057-5130

Уточкина Людмила Александровна, обучающаяся 4-го курса по специальности «Экономическая безопасность», кафедра экономической безопасности и бухгалтерского учета, Воронежский государственный университет, Воронеж, Российская Федерация

E-mail: utochkina.ljudmila@yandex.ru

ORCID ID: 0000-0002-4431-2116

Поступила в редакцию 31.01.2022

Подписана в печать 12.03.2022



Accounting, Statistics

Original article

UDC 657.6

DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2022.2/8949>

JEL: M41

The development of audit activities: challenges, opportunities, prospects in the context of the digitalisation of the economy

A. V. Kudryashova¹, L. A. Utochkina^{2✉}

^{1,2} Voronezh State University, 1 University sq., 394018, Voronezh, Russian Federation

Subject. Audit services as an effective tool for identifying challenges of financial and business operations of economic entities in the modern digital economy.

Purpose. An original study of the practical significance of audit automation tools and the identification of the features of the software to be used during audits.

Methodology. To achieve the goals, the scientific methods of analysis, synthesis, analogy, classification, and logical approach were used.

Results. Key features of software products that allow reducing energy consumption during audits and ensure compliance with all statutory audit rules and standards were identified. The importance of using information technologies in order to improve the quality of provided audit services was proved.

Conclusions. The conclusion was made that it is advisable to automate processes during all stages of audits by reviewing and critically assessing the essential characteristics of the most common software tools which can serve as a basis for information for audit organisations facing the choice of implementing information technologies in their core activities.

Key words: software, information systems, audit, working documentation.

Cite as: Kudryashova, A. V., Utochkina, L. A. (2022) The development of audit activities: challenges, opportunities, prospects in the context of the digitalisation of the economy. *Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management. (2), 57–70.* (In Russ., abstract in Eng.). DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2022.2/8949>

Conflict of Interest

The authors declare the absence of obvious and potential conflicts of interest related to the publication of this article.

References

1. Alekhina, A. A. & Sidorova, E. A. (2017) [The use of automated systems in the audit]. *Ustojchivoe razvitie nauki i obrazovaniya*. 7, 37-40. (In Russian).
2. Bezdolnaya, T. U. & Malakhova, T. U. (2019) *Evaluation of the effectiveness of audits in the context of digitalization of audit*. Peoples' Friendship Institute of the Caucasus. 146-151. (In Russian).
3. Varnavsky, A.V. & Buryakova, A.O. (2018) [Prospects for using distributed ledger technology to automate public audit]. *Upravlencheskie nauki*. 3, 88-107. (In Russian).
4. Devyatkin, V.A. (2015) Optimization and automatization of materiality calculation during an audit of

financial statements. *Accounting. Analysys. Auditing*. 1, 101-107. (In Russian)

5. Zakharov, N. S., Popova, E. S. (2019) [Digitalization of audit processes: software implementation experience]. *Metodi menedzhmenta kachestva*. 1, 40-43. (In Russian).

6. Zimin, E.M. & Savostikova, O.G. (2019) [Automation of the audit process by creating software]. *Journal of Technical Research*. 3, 10-16. (In Russian).

7. Kamordzhanova, N. A. (2018) [Digital Economy: Changes in Audit]. *Strategii razvitiya predprinimatel'stva v sovremennykh usloviyakh*. 2, 101-103. (In Russian).

8. Kobozeva, N.V. & Dunaeva, V.I. (2020) [Quality of audit services: concept, methodology, tools]. Moscow, INFRA-M. (In Russian).

9. Krivonogova, L. V., Sidneva, A. S. (2021) [Transformation of audit in the context of digitalization]. *Sociosfera*. 2, 19-21. (In Russian).

10. Kuznetsova, O. N. & Dvoret'skaya, Y. A. (2018) [Modern audit: synthesis of knowledge and digital technologies]. *Sovremennoe sostoyanie i perspektivy razvitiya finansovo-analiticheskoy nauki i praktiki v cifrovom prostranstve v Rossii i za rubezhom*. 1, 126-130. (In Russian).

11. Melnik, M.V. (2018) [New turns of accounting, analysis and audit]. *Accounting. Analysys. Auditing*. 1, 110-124. (In Russian).

12. Pozharitskaya, I. M. (2018) [Problems of auditing in the digital economy]. *Ustoichivoe razvitie social-*

no- ekonomicheskoi sistemi Rossiiskoi Federacii. 1, 165-168. (In Russian).

13. Rastegaeva, F. S. & Khalitova, A.Z. (2019) "Automation spectrum" technology as a factor of internal audit modification (third line of defense). *Journal of Creative Economy*. 3, 559-572, doi: 10.18334/ce.13.3.39937. (In Russian).

14. Romanov, A.N. & Odintsov, B.E. (2019) [Audit Automation]. Moscow, INFRA-M. (In Russian).

15. Chanyuan, Z. (2019) Intelligent Process Automation in Audit. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*. 16 (2), 69-88, doi:10.2308/jeta-52653.

16. Frost, R.B. & Chun Wei Choo (2017) Revisiting the information audit: A systematic literature review and synthesis. *International Journal of Information Management*. 37, 1380-1390.

17. Huang, F. & Vasarhelyi, M.A. (2019) Applying robotic process automation (RPA) in auditing: A framework // *International Journal of Accounting Information Systems*. 35, doi:10.1016/j.accinf.2019.100433.

18. Kokina, J. & Davenport, T.H. (2017) The Emergence of Artificial Intelligence: How Automation is Changing Auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*. 14 (1), 115-122, doi:10.2308/jeta-51730.

19. Moffit, K.C. & Rozario, K.M. & Vasarhelyi, M.A. (2018) Robotic Process Automation for Auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*. 15 (1), 1-10, doi:10.2308/jeta-10589.

20. Zhaokai, Y. & Moffitt, K.C. (2019) Contract Analytics in Auditing. *Accounting Horizons*. 33 (3), 111-126, doi:10.2308/acch-52457.

Alla V. Kudryashova, Assist. Prof., Economic Analysis and Audit Department, Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation

E-mail: kav@vsu.ru

ORCID ID: 0000-0551-5057-5130

Lyudmila A. Utochkina, Economic Security and Accounting Department, Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation

E-mail: utochkina.ljudmila@yandex.ru

ORCID ID: 0000-0002-4431-2116

Received 31.01.2022

Accepted 12.03.2022