

Порядок организации выборки и документооборота по результатам аудиторских проверок

The Procedure for Organizing Sampling and Workflow Based on the Results of Audits

УДК 347.73

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-12-20-24

Э.К. Арабян, Руководитель службы внутреннего контроля ООО «ДжиАйЭн»

e-mail: aemmak@mail.ru

E.K. Arabyan, Head of Internal Control Service Limited liability company «GIN»

e-mail: aemmak@mail.ru

Аннотация. В статье рассматривается порядок формирования документооборота по результатам проведения аудиторских проверок. Обобщаются подходы к систематизации аудиторской документации.

Ключевые слова: аудит, аудиторская документация, рабочие документы аудитора.

Abstract. The article discusses the procedure for the formation of document flow based on the results of audits. Approaches to the systematization of audit documentation are generalized.

Keywords. Audit, audit documentation, auditor's working papers.

Документирование результатов аудита является важнейшим элементом аудиторской проверки, поскольку на основе полученных и документально оформленных доказательств аудитор выражает свое мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Обязанности аудитора по подготовке аудиторской документации при проведении аудита финансовой отчетности регламентированы Международным стандартом аудита 230 «Аудиторская документация». Для документирования полученных аудиторских доказательств в аудиторской организации разрабатываются и применяются специальные формы рабочих документов в соответствии с требованиями МСА и внутрифирменными методиками.

Такая стандартизация значительно упрощает работу участников аудиторской группы и одновременно позволяет контролировать результаты выполняемой работы. Рабочие документы могут быть подготовлены как в электронном виде, так и на бумажных носителях.

В рабочих документах указываются:

- характер и сроки запланированных аудиторских процедур;
- способ, критерии и объем отбора элементов для дальнейшего тестирования.

Характер, сроки и объем аудиторских процедур определяются результатами оценки

рисков существенных искажений. Чем выше уровень риска, тем большая уверенность нам необходима.

При выполнении запланированных аудиторских процедур аудитор сохраняет необходимую степень профессионального скептицизма, чтобы убедиться в том, что все вопросы, возникающие во время аудита, проработаны и разрешены.

Так как аудиторские доказательства являются основанием для выражения мнения аудитора, в рабочих документах фиксируются все выполняемые аудиторские процедуры, их результаты и основание для выводов.

Существует три способа отбора элементов тестируемой совокупности: отбор всех элементов или 100%-ное тестирование; нерепрезентативный отбор; аудиторская выборка.

Отбор всех элементов. Отбор всех элементов уместен, когда:

- совокупность состоит из небольшого числа элементов с высокой стоимостью;
- совокупности присущ настолько значительный риск существенных искажений, что иные способы отбора элементов для тестирования не способны обеспечить надлежащих и достаточных аудиторских доказательств;
- он наиболее эффективен, т.е. позволяет собрать аудиторские доказательства в наиболее сжатые сроки.



Нерепрезентативный отбор. Нерепрезентативный отбор основывается на профессиональном суждении и представляет собой отбор элементов по определенным рисковым и/или финансовым критериям.

Такой подход означает 100%-ную вероятность отбора только для тех элементов совокупности, которые отвечают заданным критериям. Как следствие, отобранные элементы не обладают свойствами исходной совокупности, т.е. нерепрезентативны.

Нерепрезентативный отбор по рисковым критериям применяется, если тестируемая совокупность содержит необычные элементы, не отвечающие нашему пониманию бизнеса клиента и/или учетных процессов. В подобных обстоятельствах мы выносим профессиональное суждение о том, что риск существенных искажений сконцентрирован именно в этих элементах и отбираем для тестирования только их.

Уровень уверенности, приобретаемый при детальном тесте, основанном на отборе по рисковым критериям, является предметом нашего профессионального суждения и зависит не от числа выявленных и отобранных нами необычных элементов, а от качества выполнения самого отбора, включая уместность выбора его критериев.

Нерепрезентативный отбор по финансовым критериям применяется в отношении индивидуально существенных элементов или элементов, превышающих определенный стоимостной барьер. Аудитор выносит профессиональное суждение о том, что риск существенных искажений в наибольшей степени присущ таким финансово существенным элементам и отбирает для тестирования только их.

Уровень уверенности, приобретаемый при детальном тесте, основанном на отборе по финансовым критериям, является предметом нашего профессионального суждения и зависит не от числа отобранных элементов, а от целей и характера самого теста, а также от источника и качества приобретаемых аудиторских доказательств.

Аудиторская выборка. В соответствии с МСА 530 «Аудиторская выборка» аудиторская выборка (выборка) — применение аудиторских процедур к менее чем 100% значимых для аудита элементов генеральной совокупности таким образом, чтобы все элементы

выборки могли быть включены в выборку и у аудитора появились достаточные основания для формирования выводов о всей генеральной совокупности.

Генеральная совокупность представляет собой полный набор данных, из которых производится выборка и о которых аудитор намерен сделать выводы.

Любой выборки присущи риски. Риск выборки — это риск того, что вывод аудитора, сделанный по выборке, может отличаться от вывода, который был бы сделан, если бы эта же аудиторская процедура применялась ко всей генеральной совокупности. Риск выборки может привести к двум видам ошибочных выводов в случае тестирования средств контроля:

- вывод о том, что такие средства контроля более эффективны, чем на самом деле, или, в случае детального тестирования, что существенное искажение отсутствует, в то время как на самом деле оно есть. Данный вид ошибочных выводов представляет для аудитора наибольшую проблему, так как он влияет на результативность аудита и с ним связана более высокая вероятность того, что аудитор выразит некорректное мнение;

- вывод о том, что такие средства контроля менее эффективны, чем на самом деле, или, в случае детального тестирования, что существенное искажение есть, в то время как на самом деле оно отсутствует. Данный вид ошибочных выводов влияет на эффективность аудита, поскольку для того, чтобы установить некорректность первоначальных выводов, необходимо выполнить дополнительный объем работ.

Необходимый объем выборки определяется приемлемым для аудитора уровнем риска выборки. Чем ниже степень такого риска, тем больше должен быть объем выборки. Аудиторская выборка может быть репрезентативной и атрибутивной. С практической точки зрения, репрезентативная выборка неприемима в ситуациях, когда:

- можно получить аудиторские доказательства наиболее эффективным способом — путем выполнения тестов средств контроля, аналитических процедур по существу, детальных тестов на основе нерепрезентативного отбора или атрибутивной выборки;

- подтверждаемыми предпосылками являются «полнота» и «оценка» — они покрываются детальными тестами на основе нерепрезентативного отбора элементов, в которых в наибольшей степени сконцентрирован риск;

- адресуемым риском является риск недобросовестных действий, как правило, по предпосылке «существование» — такой риск покрывается путем выполнения детальных тестов на основе нерепрезентативного отбора элементов по специфическим индикаторам возможных недобросовестных действий;

- предметом нашего теста является небольшая совокупность;

- мы не планируем распространять результаты теста на всю совокупность, когда мы тестируем индивидуально существенные элементы и делаем допущение, что любое искажение в оставшейся части совокупности не будет являться существенным, поскольку оставшаяся часть совокупности не превышает существенности для выполнения аудиторских процедур.

Аудиторская атрибутивная выборка применима для больших совокупностей (как правило, не менее чем в 20 раз превышающих существенность для выполнения аудиторских процедур), которые на практике невозможно протестировать путем формирования репрезентативной выборки, так как объем такого тестирования будет являться чрезмерным и заведомо невыполнимым.

Объем атрибутивной выборки зависит исключительно от уровня риска существенных искажений. Конкретные элементы под необходимый нам объем атрибутивной аудиторской выборки отбираются случайным образом. По результатам проведенного аудита необходимо тщательно проанализировать выявленные ошибки, исследовать характер и причины выявленных искажений.

Исходя из полученных данных аудитор может сделать вывод, что многие из них имеют общие характеристики. В этом случае аудитор может принять решение выявить такие искажения в генеральной совокупности и распространить на них аудиторские процедуры. Такие отклонения или искажения могут быть умышленными и могут указывать на возможность недобросовестных действий. Далее аудитор должен экстраполировать, т.е. распро-

странить влияние выявленных искажений на всю совокупность. Если будет установлено, что искажение представляет собой аномалию, его можно исключить из экстраполяции искажений на генеральную совокупность.

Аномальным считается искажение или отклонение, которое формально не является подтверждением наличия искажений или отклонений в генеральной совокупности. Если аудитор пришел к заключению, что аудиторская выборка не обеспечила достаточные основания для выводов о протестированной генеральной совокупности, он может:

- потребовать от руководства тщательно исследовать выявленные искажения и возможность существования других искажений, а также внести все требуемые корректировки;

- пересмотреть характер, сроки и объем дополнительных аудиторских процедур с целью наилучшим образом обеспечить получение необходимого уровня уверенности. В Приложении 4 к МСА 530 «Аудиторская выборка» определены методы формирования выборок.

Существует большое количество методов отбора элементов для формирования выборок. Наиболее часто используемыми методами являются:

- случайный отбор (проводится с использованием генераторов случайных чисел, например, таблиц случайных чисел);

- систематический отбор, при котором количество элементов выборки в генеральной совокупности делится на объем выборки с целью получить интервал выборки, например, отбирается каждый 50-й элемент;

- монетарная выборка — вид выборки объектов, взвешенных по стоимости;

- произвольный отбор, при котором аудитор формирует выборку без применения какого-либо структурированного подхода;

- блочный отбор подразумевает отбор из генеральной совокупности блока (блоков) смежных элементов, например проверка первичных документов сплошным образом за месяц.

Формирование рациональной аудиторской выборки является залогом качественного сбора аудиторских доказательств, на ее основе выражается мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. В рабочих документах фиксируются все выполняемые аудиторские процедуры, их результаты и выводы.



Рабочая документация аудитора должна отражать:

- данные об аудиторе, который собирает аудиторские доказательства, проводит процедуры и заполняет рабочие документы;
- наименование аудируемого лица;
- аудируемый период;
- перечень процедур;
- объем выборки (по отдельным документам);
- описание нарушения и ссылку на первичные рабочие документы, в которых были обнаружены нарушения;
- ссылку на нормативные документы, положения которых были нарушены (при необходимости);
- выводы по результатам проверки;
- инициалы лица, составившего и проверившего документ;
- личную подпись лица, которое составило и проверило документ и расшифровку подписи на бумажных документах;
- дату составления документа;
- шифр (индекс) рабочего документа, в соответствии с которым документ будет размещен в аудиторском файле согласно внутрифирменным инструкциям, стандартам и положениям.

В случае проведения аудиторских проверок в течение нескольких лет некоторые файлы рабочих документов (папки) могут быть отнесены к категории постоянных, обновляемых по мере поступления новой информации.

Документы аудиторской компании условно можно разделить на несколько групп:

- 1) документы, которые составляются на этапе планирования аудита;
- 2) документы, которые составляются при сборе и анализе аудиторских доказательств (основной этап проверки);
- 3) документы, формируемые на заключительном этапе аудита;
- 4) документы внутреннего контроля качества;
- 5) внутрифирменные стандарты и методики.

Охарактеризуем каждую группу документов.

1. Документы, составляемые на этапе планирования аудита. К данной группе относятся информация о характере и масштабе деятельности аудируемого лица; информация об организационно-правовой форме и корпоративной структуре аудируемого лица; выдержи-

ки или копии необходимых для проведения аудита юридических документов, соглашений, протоколов; информация об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность; карта предварительной экспертизы; аналитические записки, меморандумы, подготовленные по итогам анализа полученной информации о деятельности аудируемого лица, досье клиентов, листы независимости аудиторов.

2. Документы, формируемые на основном этапе аудиторской проверки (при проведении процедур по существу). На данном этапе проверки аудитор корректирует значения показателей, рассчитанных на этапе планирования (в случае необходимости), проводит процедуры по существу, собирает аудиторские доказательства. В ходе проверки аудитор использует различные методики, методические материалы и инструкции. При этом результаты проведенных процедур по существу оформляются в виде рабочих документов аудитора. К данной группе относятся: копии документов, полученных от аудируемого лица; разъяснения, полученные от руководства аудируемого лица; сведения (информация), полученные от третьих лиц, например, подтверждения от дебиторов и кредиторов и др.; регистры бухгалтерского и налогового учета; документы, полученные от эксперта (отчет, заключение); информация в отношении той части проверки, которая проводилась другой организацией (другим аудитором); протоколы совещаний с руководством аудируемого лица; письменные заявления, полученные от аудируемого лица; копии бухгалтерской отчетности; объяснения, пояснения и заявления от сотрудников аудируемого лица; копии документов аудируемого лица; распечатки при использовании систем компьютерной обработки данных (КОД); рабочие формы, аналитические документы и др.; любые другие документы, которые аудитор использует и/или составляет в процессе проведения аудита.

3. Документы, формируемые на заключительном этапе аудита. К таким документам относятся: письменная информация (отчет) аудитора по результатам аудиторской проверки, аудиторское заключение, дополнительные документы, формируемые в соответствии с договором на оказание аудиторских услуг.

4. Документы внутреннего контроля качества. К документам этой группы относятся: листы контроля качества, материалы по итогам проверки контролера качества, внутренние протоколы аудиторской организации др.

5. Внутрифирменные стандарты и методики. К документам данной группы относятся внутрифирменные стандарты аудиторской компании, методики, методические материалы по определенным разделам аудита, инструкции, внутренние положения.

Существует несколько вариантов группировки и хранения рабочих документов аудиторской компании.

1. Разделение всех рабочих документов на два файла, например, постоянный файл и текущий файл.

В постоянном файле размещаются документы, в которых изменения происходят не так часто. К таким документам относятся:

- копии учредительных документов;
- информация о собственниках компании;
- данные об организационно-управленческой структуре организации;
- копии долгосрочных соглашений и договоров;
- копии нормативных документов, имеющих отношение к функционированию данного хозяйствующего субъекта.

В текущем файле хранятся рабочие документы, которые, как правило, меняются в течение аудируемого периода. К ним относятся:

- копии бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- копии наиболее важных регистров учета аудируемого лица, например, карточки по счетам бухгалтерского учета, оборотно-сальдовые ведомости, главная книга, регистры налогового учета и др.;

- копия официального аудиторского заключения по данной бухгалтерской отчетности и др.;

- переписка с руководством аудируемого лица, а также информация, полученная от третьих лиц.

2. Разделение всех документов по аудируемым лицам. В данном случае рабочие документы формируются по конкретным аудируемым лицам. Файл рабочих документов при этом будет включать всю документацию по результатам проверки, начиная от информации об отрасли, в которой функционирует аудируемое лицо, до аудиторского заключения.

3. Разделение всех документов по этапам проверки. При таком подходе, как правило, формируются следующие файлы: «рабочие документы планирования аудита», «рабочие документы основного этапа аудиторской проверки», «рабочие документы заключительного этапа».

Документирование результатов аудита является важнейшим элементом в организации и проведении аудиторской проверки, поскольку позволяет оценить качество проведенной проверки и зафиксировать полученные аудиторские доказательства, на основе которых аудитор формирует свое мнение в аудиторском заключении.

Литература

1. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
2. Федеральный Закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
3. Международный стандарт аудита 530 «Аудиторская выборка» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н)
4. Международный стандарт аудита 230 «Аудиторская документация» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н)
5. Арабян К.К. Организация и проведение аудиторской проверки. — М.: Юнити-Дана, 2010. — 552 с.
6. Гутцайт Е.М. Аудиторская проверка с позиций теорий принятия решения в условиях неопределенности // Аудиторские ведомости. — 2001. — № 8.
7. Чая В.Т. Система контроля качества аудиторской деятельности: проблемы и решения // Аудит и финансовый анализ. — 2012. — № 3. — С. 259–264.
8. Минфин России. — URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/

