

Подготовка к планированию и проведению аудита: методический аспект

Preparation for Planning and Conducting the Audit: Methodical Aspect

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-3-10

Г.И. Золотарева, канд. экон. наук, доцент, заведующий кафедрой бухгалтерского учета ФГБОУ ВО «Сибирский государственный университет науки и технологий имени академика М.Ф. Решетнева»

e-mail: astra07@inbox.ru

И.В. Федоренко, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета ФГБОУ ВО «Сибирский государственный университет науки и технологий имени академика М.Ф. Решетнева»

e-mail: fedorenko2@mail.ru

Г.В. Денисенко, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета ФГБОУ ВО «Сибирский государственный университет науки и технологий имени академика М.Ф. Решетнева»

e-mail: original59@mail.ru

G.I. Zolotareva, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of the Department of Accounting, Reshetnev Siberian State University of Science and Technology

e-mail: astra07@inbox.ru

I.V. Fedorenko, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Accounting, Reshetnev Siberian State University of Science and Technology

e-mail: fedorenko2@mail.ru

G.V. Denisenko, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Accounting, Reshetnev Siberian State University of Science and Technology

e-mail: original59@mail.ru

Аннотация. Для обеспечения эффективного планирования и проведения аудита необходимо использовать соответствующие методики и инструменты. В статье рассмотрены различные подходы к формированию методик аудита. Представлена авторская схема формирования методики аудита.

Ключевые слова: аудит, подготовка к аудиту, МПЗ.

Abstract. To ensure effective planning and execution of the audit, it is necessary to use the appropriate techniques and tools. The article discusses various approaches to the formation of audit techniques. The author's scheme for the formation of audit methods is presented.

Keywords: audit, audit planning, audit methodology.

Применение методов аудита должно быть системным, для этого формируются методики проверки.

Под методикой обычно понимается совокупность методов и приемов проведения какой-либо работы. Соответственно, под методикой аудита следует понимать совокупность приемов и методов проведения аудиторской проверки либо сопутствующих аудиту услуг.

Таким образом, методика аудита тесно связана с характером проводимой аудиторами работы (в том числе аудиторской проверки), а также подходами к ее организации и проведению.

Методики в аудите были классифицированы по целому ряду признаков, что представлено в работе И.В. Федоренко, Г.И. Золотаревой [10]:

- по объектам проверки (отчетность в целом, отдельные сегменты отчетности или учета);
- по видам деятельности проверяемого субъекта;
- по субъекту, осуществляющему аудит (внешний или внутренний);
- по направленности проверки;
- по цели и характеру проводимой проверки;
- по наличию нормативного регулирования (утвержденных методик проверки);
- по уровню автоматизации составления и обработки документов у проверяемого субъекта;
- по использованию программных продуктов в ходе проверки.

Прежде чем перейти к описанию результатов проведенного исследования рекомендуе-

мых разными авторами методик аудита, основан на процедурах документальной проверки и рекомендациях по оформлению рабочих документов аудитора в период подготовки аудиторской проверки.

Одной из широко известных книг, в которой были одними из первых описаны аудиторские процедуры и, что более важно, рабочие документы аудитора, является монография В.В. Скобары «Аудит: методология и организация» [7]. В монографии, как пишет сам автор в предисловии «...обобщен международный опыт аудита, ... приведены методологические разработки, апробированные в практической работе по организации проверок отдельных объектов аудита, даны теоретические и практические рекомендации по проведению методологической работы аудиторскими фирмами».

Данная работа ориентирована на специалистов в области аудита и интересна прежде всего своей практической направленностью. Она содержит описание методических подходов по проведению проверки и рекомендаций по оформлению результатов аудиторских процедур, включая формы рабочих документов аудитора, многие из которых актуальны и сегодня.

В настоящее время существует большое количество разработок, посвященных методологии аудиторских проверок, представленных в разное время различными авторами, включая авторов данной работы.

Большое внимание аудиторы уделяют работе с документами экономического субъекта. При этом используются методы, представленные на рис. 1.

В целом методы аудита в зависимости от их использования при проверке можно подразделить [9]:

- на методы формирования доказательной базы (способы оценки риска и проведения выборочных обследований; тестирования и др.);
- методы проведения аналитических расчетов (методы факторного анализа, финансовых вычислений, прогнозирования и др.);
- методы, используемые при оказании специализированных проверок или сопутствующих аудиту услуг (специальные методы, дифференцируемые в зависимости от вида сопутствующих услуг).

Документирование в аудите является неотъемлемым элементом методики и техноло-

гии, позволяет соблюсти должное качество проверки, обеспечивает аудитору определенные гарантии защиты его законных прав, в том числе в случаях обращения клиентов в суды или государственные контролирующие органы. Под термином «документация» понимаются рабочие документы и материалы, подготовляемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита [9].

Авторами в их учебнике «Аудит» [9] разработана классификация рабочих документов, рекомендуемых для использования в аудиторской проверке, предложены рекомендации по их кодировке. При этом авторы отмечают, что несмотря на то что в части обязательных требований применяемые формы должны соответствовать требованиям МСА, конкретные формы рабочей документации разрабатываются аудиторской организацией самостоятельно, и аудиторы вправе выбирать ту форму, которая им более удобна.

Многие современные программные продукты в области сопровождения аудита включают в себя готовые наборы бланков рабочих документов аудитора, которые могут быть удобными для практического использования.

На мировом рынке представлены аудиторские программы трех типов [4]:

- специальные программные средства компьютерного аудита;
 - программные средства поддержки аудиторских процедур;
 - пакеты прикладных программ общего и проблемно ориентированного назначения.
- Основные требования к аудиторскому программному обеспечению:
- наличие развитых средств контроля операций;
 - повышенная гибкость;
 - эргономичность (наличие средств для удобного ввода больших объемов информации, оперативного и простого формирования отчетов);
 - связь на уровне баз данных с бухгалтерскими программами для ввода и вывода данных, представленных в различных форматах.

Кроме основных требований, аудиторскому программному обеспечению должны быть присущи следующие признаки: простота освоения, быстрое действие, профессиональная





Рис. 1. Методы, используемые при работе с документами экономического субъекта

оперативная поддержка со стороны разработчиков; минимизация затрат на ввод исходных данных; минимизация риска пропуска ошибочных данных в финансовой документации [4].

Одно из важных положительных качеств современного программного обеспечения в области организации аудита — возможность формирования индивидуальной методики проверки, которая позволяет учитывать все риски.

Например, программа аудита IT Audit: Предприятие [13] позволяет настроить собственную методику, которая формируется из следующих блоков:

- разделы аудита;
- типовые процедуры и шаблоны рабочих документов, включая письменную информацию и аудиторское заключение;

- типовые нарушения;
- типовые риски;
- типовые средства контроля;
- типовые операции;
- отчетность / строки отчетности;
- формы бухгалтерской отчетности, методика расчета существенности, финансовых коэффициентов, взаимоувязка отчетности.

В то же время следует отметить, что и в данной программе реализуется классический подход, включающий: подготовку, планирование, проверку, заключительные процедуры. Среди авторов, рекомендующих такой подход, следует отметить В.В. Скобару, В.И. Подольского, А.Д. Шеремета, В.П. Суйца и др.

В развитии данного подхода интересны в практическом и теоретическом плане реко-

мендации отдельных авторов по оптимизации процесса получения аудиторских доказательств.

А.Д. Шеремет, В.П. Суйц [12] предложили в качестве сегментов аудита выделять образующиеся при осуществлении хозяйственных операций взаимосвязи между отдельными объектами учета — так называемые циклы хозяйственных операций:

- цикл приобретения и заготовления;
- цикл производства;
- цикл реализации;
- цикл оплаты;
- другие циклы хозяйственных операций

в зависимости от содержания финансово-хозяйственной деятельности конкретной организации, например, цикл инвестирования, если операции по осуществлению финансовых вложений носят массовый, часто повторяющийся характер.

Е.Ю. Воронова [2] предложила разделить объекты проверки на однородные проверочные совокупности, объединяющие схожие операции с соблюдением логических взаимосвязей между исследуемыми объектами с учетом методологических, личностных и временных критериев в качестве предпосылки составления выборки для проведения аудита. В качестве основных элементов проверочных совокупностей предлагается использовать бухгалтерскую документацию (первичные документы, бухгалтерские регистры), остатки средств на счетах бухгалтерского учета. При создании проверочных совокупностей на практике следует придерживаться структуры годовой отчетности. Однако за разделением проверочной области на более мелкие совокупности следует их объединение в группы по направлениям работы и ответственности.

Другие авторы предлагают шире использовать возможности выборочной проверки, используя результаты предварительного анализа состояния бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля, выявив так называемые «области риска» (иногда их называют «критическими точками», «зонами риска»), и сосредоточив усилия там, где риск возникновения ошибок выше. А проверку иных областей либо не проводить вообще, либо проводить выборочно [11].

В экономической литературе, посвященной практике аудиторских проверок, есть описание

и других подходов к проведению аудиторской проверки. Например, Ш. Алибеков [1] рекомендует подразделять процедуры проверки на дублирующие и эпизодические. Дублирующие процедуры проверки осуществляются в такой же последовательности, как и основные учетные процедуры. Эпизодические процедуры аудита применяются в качестве контрольных при повторном контроле деятельности экономического субъекта. Рационально выбранная методика позволяет быстро и с небольшими затратами труда получить нужный результат.

Л.С. Мышьякова [6] предлагает определять основные участки проверки на основании выявленных закономерностей и проблем в развитии организаций, находящихся на одинаковых стадиях жизненного цикла. По мнению автора, данный подход позволит выделить в качестве сегментов аудита основные хозяйственные операции, а также финансово-экономические показатели, которые необходимо контролировать на этих стадиях.

Близкие по сути идеи реализуют в своих рекомендациях Ш. Алибеков [1], С.Ю. Дайман [3]. Они предлагают строить проверку на выявлении внутренних и внешних проблем проверяемого предприятия.

Ш. Алибеков [1] предлагает решить данную проблему при помощи трехступенчатой методики аудита: на начальном этапе выявляются общие недостатки в работе предприятия, которые могут быть связаны с различными нарушениями и злоупотреблениями. Далее осуществляются контрольные действия, направленные на выявление признаков, указывающих на возможность совершения конкретных нарушений. Детальная проверка производится только на тех участках, где выявлены неблагоприятные отклонения. В дальнейшем, с помощью модифицированной дублирующей методики, при которой проверка осуществляется в такой же последовательности, как и проверяемые операции, выявляют конкретные нарушения и недостатки [1].

Последовательность действий аудитора в свете рекомендаций С.Ю. Даймана [3] представлена на рис. 2.

Интересным представляется предложение П.В. Стрельникова [8] по использованию процессного подхода в аудите:

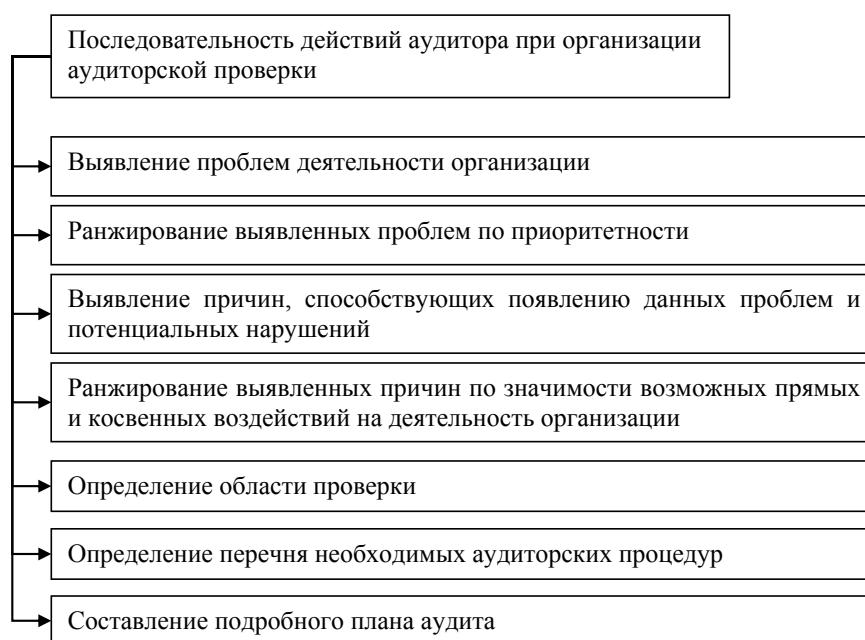


Рис. 2. Последовательность действий аудитора

1) сначала формируется идеальная схема бизнес-процесса («как должно быть») таким образом, чтобы гарантировать достижение целей этого процесса;

2) затем сравнивается фактическая схема процесса («как есть») с идеальной;

3) далее проводится анализ наличия и эффективности контрольных процедур, предусмотренных в регламентирующих и распорядительных документах по проверяемому процессу;

4) сравнивается содержание и качество исполнения фактических процедур контроля с установленными требованиями по бизнес-процессу;

5) выполняется оценка эффективности процедуры с помощью статистического анализа происшествий за длительный период (по возможности);

6) на заключительном этапе при помощи бенчмаркинга осуществляется поиск «лучшей» практики для оптимизации процедур.

По результатам анализа содержания различных методик был предложен следующий подход к разработке методики аудита: «бизнес-процесс — фактор — потенциальное нарушение — аудиторская процедура». Суть данного метода заключается в разделении генеральной совокупности проверки на более мелкие совокупности, куда входят операции разных

бизнес-процессов [11]. При этом можно использовать классификацию бизнес-процессов, предложенную А.И. Кузнецовым [5]:

- основные бизнес-процессы (процессы, непосредственно ориентированные на производство продукции, представляющие ценность для клиента и обеспечивающие получение дохода для предприятия);

- обеспечивающие бизнес-процессы (процессы, обеспечивающие выполнение основных процессов путем снабжения ресурсами всей деятельности организации);

- бизнес-процессы управления (процессы, охватывающие весь комплекс функций управления на уровне текущих действий и бизнес-системы в целом);

- бизнес-процессы развития (процессы совершенствования, освоения новых направлений и технологий, а также инновации).

Общая схема предлагаемой методики представлена на рис. 3.

Начинается процедура проверки с составления перечня бизнес-процессов организации. Для этой цели необходимо знать структуру организации и общие закономерности ее деятельности, технологию производства.

Затем необходимо построить схему взаимодействия бизнес-процессов организации. Она может быть представлена в виде блок-схем, отражающих последовательность хозяй-



Рис. 3. Общая схема методики «бизнес-процесс — фактор — потенциальное нарушение — аудиторская процедура» [11]

ственных операций и взаимодействия бизнес-процессов.

Параллельно идет формирование «идеальных» схем каждого бизнес-процесса и «идеальной» схемы их взаимодействия.

На следующем этапе методики проверки осуществляется сопоставление бизнес-процессов организации с их «идеальной» парой. Выявленное отклонение фиксируется. Одновременно исследуются факторы, влияющие на появление потенциальных нарушений при выполнении бизнес-процессов.

Сопоставление списка отклонений и перечня факторов позволяет сформировать перечень наиболее вероятных нарушений в данной организации. Наличие данного списка дает возможность сформировать перечень обязательных процедур проверки.

Методики аудиторских проверок, самостоятельно разработанные специалистами

аудиторских организаций, чаще всего являются их коммерческой тайной, поскольку в некоторых случаях разглашение этих методик может снизить эффективность их применения. Наличие собственных методик повышает результативность аудита, в связи с чем актуальны задачи по их разработке и апробации. Общая последовательность формирования методики аудита представлена на рис. 4.

Таким образом, можно констатировать, что современные подходы к содержанию методик аудита затрат весьма разнообразны. Выбор методики проверки, перечня аудиторских процедур, позволяющих с учетом имеющихся особенностей деятельности проверяемых организаций наиболее экономичным образом осуществить качественную проверку, является наибольшей сложностью при осуществлении аудита.

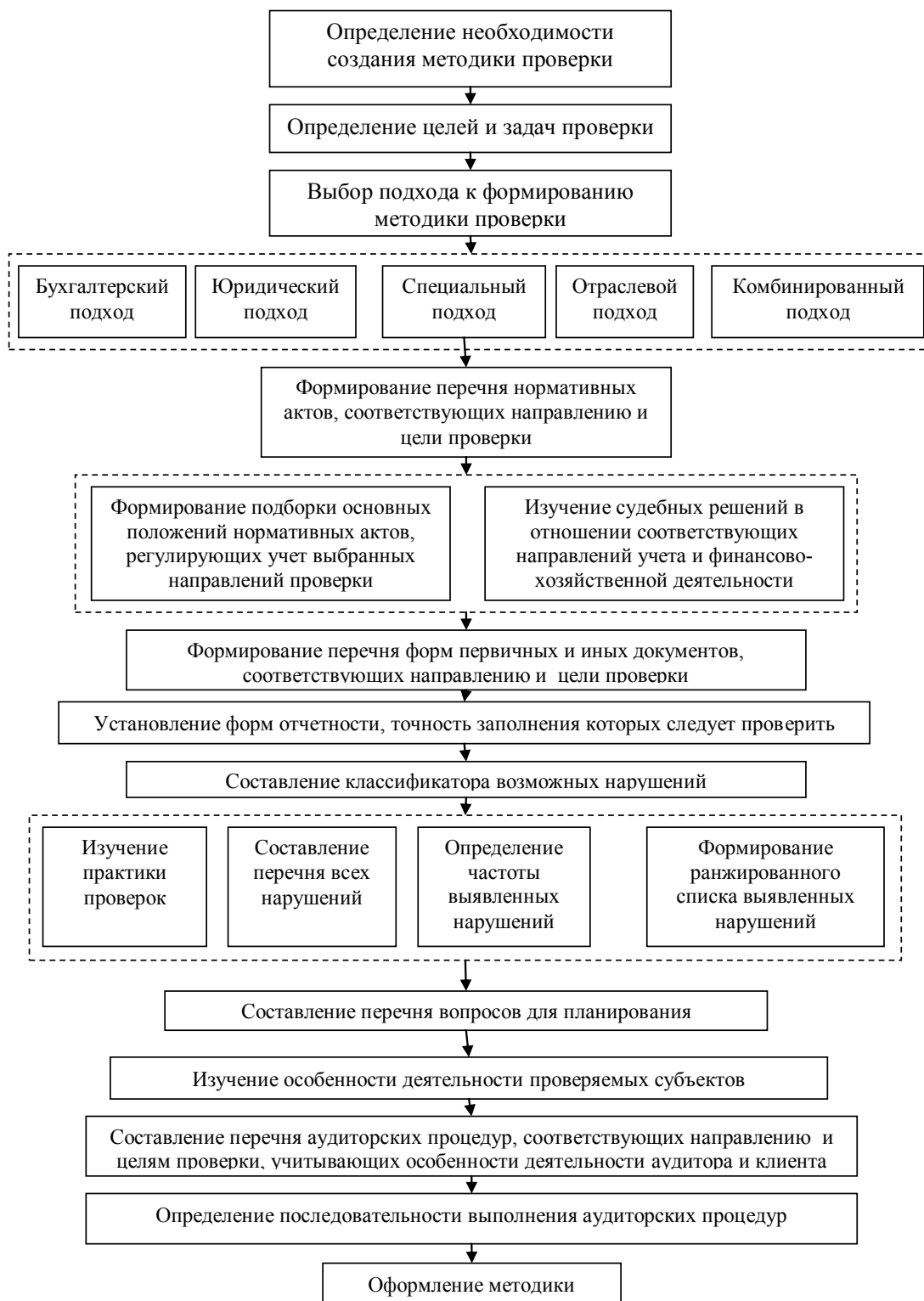


Рис. 4. Последовательность формирования методики аудита [10]

Литература

1. *Алибеков Ш.* Аудит затрат на производство [Текст]. — СПб. : Издательский дом ПИТЕР, 2004. — 128 с.
2. *Воронова Е.Ю.* Планирование аудита как системный процесс // Гарант: справ.-правов система.
3. *Дайман С.Ю.* Развитие методологии экологического аудита промыш-ленных предприятий : автореферат дис. ... канд. техн. наук (11.00.11 — Охрана окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов). — М.: РХТУ им. Д.И. Менделеева, 2000. — 25 с.
4. *Каратунова Н.Г.* Анализ применения информационных технологий в аудиторской деятельности // Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ. — 2014. — № 3-4 (63-64). — С. 313-319.
5. *Кузнецов А.И.* Методика проведения обследования бизнес-процессов компании. — URL: http://www.finexpert.ru/view/metodika_provedeniya_obsledovaniya_biznes_protsestsoff/456
6. *Мышьякова Л.С.* Разработка методики аудита на основе теории жизненного цикла организации // Проблемы современной экономики. — № 4 (28).
7. *Скобара В.В.* Аудит: методология и организация [Текст]: практ. пособие. — М. : Изд-во «Дело и сервис», 1998. — 583 с.
8. *Стрельников П.В.* Некоторые аспекты планирования и проведения внутреннего аудита // Математичні машини і системи. — 2007. — № 2.
9. *Федоренко И.В.* Аудит : учебник / И.В. Федоренко, Г.И. Золотарева; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. — Красноярск, 2011. — 472 с.
10. *Федоренко И.В., Золотарева Г.И.* Развитие методологии аудита на основе использования матрицы целей и задач // Аудит и финансовый анализ. — 2010. — № 6. — С. 215-221.
11. *Федоренко И.В.* Развитие методологии учета и аудита затрат : монография / И.В. Федоренко, Г.И. Золотарева; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. — Красноярск, 2009. — 160 с.
12. *Шеремет А.Д.* Аудит : учеб. пособие / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. — М. : ИНФРА-М, 2014. — 352 с.
13. Автоматизация аудита по МСА: IT Audit: Аудитор [Электронный ресурс] URL: <https://audit-soft.ru/audit-methodology/creating>

МИРОВЫЕ РАЗРАБОТЧИКИ СТАНДАРТОВ ОБСУЖДАЮ НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В дистанционном режиме продолжается ежегодный форум мировых разработчиков стандартов International Forum of Accounting Standard Setters (IFASS). IAS Plus продолжает рассказывать о знаковых выступлениях, и сегодняшняя основная тема — соответствие концепции о непрерывности деятельности, соответствующие раскрытия и базис для подготовки отчетности.

Начали выступление представители Совета по внешней отчетности Новой Зеландии (New Zealand External Reporting Board — XRB), которые напомнили о том, что недавно выпустили собственные рекомендации по раскрытиям, связанным с непрерывностью деятельности в условиях пандемии COVID-19. Со своей стороны отметим, что этим с самого начала занимались не только они, что оказалось очень правильным решением, поскольку раскрытия на практике отличались большим многообразием в ситуациях, когда финансовую отчетность вроде бы необходимо составлять, исходя из справедливости концепции «going concern», но в то же время менеджеры подозревают возникновение определенных условий или событий, способных поставить это ключевое суждение под сомнение.

Поскольку Новая Зеландия полностью перешла на МСФО, новые требования должны выполняться наряду с основными. Если это прямо не оговорено в оригинальных требованиях МСФО, новозеландские организации, которые составляют свою отчетность исходя из концепции о непрерывности

деятельности и менеджеры которых имеют при этом подозрения касательно возникновения определенных условий или событий, способных поставить это ключевое суждение под сомнение, обязаны делать в отчетности дополнительные раскрытия по существенным суждениям и допущениям, на основе которых был сделан вывод о допустимости продолжения применения «going concern». В дополнение менеджеры организаций в своей оценке существенных неопределенностей, относящихся к условиям или событиям (способным поставить под сомнение способность организации продолжать деятельность на этой основе), обязаны также раскрыть в примечаниях к отчетности:

- факт наличия одного или большего числа таких существенных неопределенностей;
- информацию об основных условиях или событиях, порождающих эти существенные неопределенности;
- информацию о своих планах по минимизации влияния этих условий или событий;
- тот факт, что вследствие существенных неопределенностей они могут оказаться не в состоянии реализовать свои активы или расплатиться по своим обязательствам в ходе нормального функционирования бизнеса.

Источник: GAAP.RU

Дата публикации: 2 октября 2020 г.

