

## ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Тера Собуа

*Воронежский государственный университет*

Представлены различные подходы к организации процесса аудита, применяемые в международной практике. Обоснована необходимость формирования методики проведения внутреннего аудита, практическая реализуемость которой гарантируется выделенными и рассматриваемыми циклами хозяйственной деятельности.

Программа внешнего и так внутреннего аудита как документ, определяющий характер, проверяемые предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности по каждой из областей аудита, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, является основой организации и проведения аудиторской проверки. Правильно составленная программа, содержащая набор четко сформулированных инструкций для исполнителей — членов рабочей аудиторской группы позволяет оптимизировать затраты на проведение оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, тесты средств контроля и процедуры проверки по существу при приемлемом уровне общего аудиторского риска. Оптимизация затрат достигается за счет правильного выбора и упорядочения процедур проверки, упрощения взаимодействия членов рабочей группы между собой, с руководителем проверки и с персоналом аудируемого лица, сокращения времени на обработку результатов аудиторских процедур и формирование итоговых выводов. Поэтому отечественные и зарубежные аудиторы — теоретики и практики уделяют большое внимание развитию подходов к формированию программ проверок, что находит отражение не только в методических и научно-практических публикациях, но и в концептуальной основе нормативно-регулирующих документов, таких как правила (стандарты) аудиторской деятельности.

Для достижения целей аудита бухгалтерской отчетности в международной практике применяются два подхода к организации процесса аудита: пообъектный и циклический.

При пообъектном подходе выделяемые сегменты аудита фактически совпадают с объектами бухгалтерского учета, и хозяйственные операции тестируются с точки зрения обособленного полу-

чения доказательств в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета.

Аудит каждой хозяйственной операции проводится с точки зрения сбора доказательств на соответствие установленным критериям отдельных счетов бухгалтерского учета без выявления взаимосвязи между ними на этапе сбора доказательств. После завершения аудита каждого счета бухгалтерского учета в целях обобщения полученных результатов проводится анализ взаимосвязей между ними.

Следующим этапом является формирование мнения о бухгалтерской отчетности в целом. На практике такой вариант организации процесса аудита вряд ли можно признать наиболее рациональным, так как одни и те же финансово-хозяйственные операции (и соответственно документы как материальные носители информации о финансово-хозяйственных операциях), являющиеся содержанием деятельности организации и обеспечивающие образование взаимосвязей между счетами бухгалтерского учета, могут проверяться различными членами группы аудиторов неоднократно с точки зрения разных сегментов аудита. Например, группа аудиторов состоит из руководителя проверки и трех ассистентов. На первом этапе деагрегирования бухгалтерской отчетности руководитель (Деагрегирование бухгалтерской отчетности — это процесс последовательного подразделения бухгалтерской отчетности на статьи, статей — на счета бухгалтерского учета, повлиявших на формирование значений соответствующих статей, счетов — на хозяйственные операции, совершение которых послужило основанием для записей на счетах), придерживаясь пообъектного подхода к сегментированию аудита, выделил в качестве сегментов статьи бухгалтерского баланса: “Материалы”, “НДС по материальным ценностям”, “Задолженность поставщикам и подрядчикам”. Для подтвержде-

дения достоверности этих статей следует протестировать сальдо и обороты счетов бухгалтерского учета 10 “Материалы”, 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям”, 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”.

Между тремя ассистентами распределяются задания на тестирование трех сегментов аудита:

1. “Аудит операций с товарно-материальными ценностями”.

2. “Аудит расчетов по налогу на добавленную стоимость”.

3. “Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками”.

Несложно заметить, что эти сегменты аудита могут быть связаны между собой одной хозяйственной операцией — поступлением материалов от поставщиков. Первичные документы, оформляющие данную операцию, служат основой для записи на счетах бухгалтерского учета:

\* Дебет счета 10 “Материалы”,

\* Дебет счета 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям”

\* Кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”.

В связи с тем что каждый из этих счетов отнесен к разным сегментам аудита, существует вероятность неоднократной проверки членами аудиторской группы одних и тех же первичных документов. Иногда такое дублирование действий объективно необходимо, но часто может привести к неоправданным дополнительным затратам труда и времени.

Из приведенного примера видна ограниченность применения пообъектного сегментирования аудита как способа снижения затрат на проведение проверки.

Процесс аудита может быть оптимизирован, если в качестве сегментов аудита выделять образующиеся при осуществлении хозяйственных операций взаимосвязи между объектами учета, так называемые циклы хозяйственных операций. Этот вывод подтверждают зарубежные методики аудита финансовой отчетности, в которых циклическому подходу к сегментированию аудита уделяется основное внимание. Так, Э. А. Арене и Дж. К. Лоббек в качестве сегментов выделяют следующие циклы аудита [1]:

\* реализация и получение выручки,

\* товарные и расчетные операции;

\* организация и оплата труда;

\* операции с товарно-материальными ценностями;

\* формирование капитала и его доходность.

В учебнике “Аудит Монтгомери” сегменты именуются “циклы деловой активности”. В качестве основных выделены циклы [2]:

\* получения дохода;

\* покупки;

\* производства.

В качестве специфических циклов деловой активности выделены:

\* аудит кассовой наличности, имущества и оборудования предприятия;

\* аудит инвестиций, предварительных выплат и начислений, подоходного налога.

Из вышеизложенных, очевидно тоже, чтобы внутренний аудит способствовал достижению оптимизации управленческого процесса и процесса получения аудиторских доказательств, нужно в качестве сегментов аудита выделять так называемые циклы хозяйственных операций. Это объясняется тем, что циклы хозяйственных операций тесно связаны между собой и в совокупности представляют хозяйственную систему. Циклы хозяйственных операций характеризуют кругооборот капитала организации и заканчиваются только при прекращении ее деятельности. Выделение циклов хозяйственных операций позволяет применить в ходе аудита целенаправленное тестирование и исследовать разнообразные виды деятельности предприятия. При этом в настоящее время многие зарубежные практики выделяют следующие циклы хозяйственных операций:

\* закупки — объединяет хозяйственные операции, связанные с приобретением активов, начиная с составления сметы расходов до расчетов с поставщиками и подрядчиками соответствующих активов;

\* внеоборотные активы — объединяет хозяйственные операции по созданию внеоборотных активов, начиная с составления сметы до амортизации или ликвидации соответствующих активов;

\* материальные запасы и производство — включает хозяйственные операции, связанные с приемками, отпусками, оценкой, созданием и хранением и а также с производственным потреблением элементов производства и выпуском готовой продукции;

\* доходы и дебиторские задолженности — содержит хозяйственные операции, связанные с продажей готовой продукции и приводящие к образованию дебиторской задолженности. Начиная с составления сметы продаж и до взыскания дебиторской задолженности;

\* персонал и оплаты труда — содержит хозяйственные операции, связанные с использованием трудовых ресурсов и фонда заработной платы, начиная с составления расходов на персонал, найм до выдачи заработной платы и социальных отчислений;

\* денежные средства — охватывает хозяйственные операции, связанные с движением наличных и безналичных денежных средств;

\* финансовые операции — объединяет хозяйственные операции, связанные с краткосрочными и долгосрочными кредитами и займами и ценными бумагами;

\* финансовая и бухгалтерская информация — включает хозяйственные операции, связанные с информационной обработкой данных и данных управленческого анализа и внутреннего аудита.

В зависимости от содержания финансово-хозяйственной деятельности конкретной организации могут быть приняты в полном составе или частично эти циклы хозяйственных операций.

При тестировании циклов хозяйственных операций аудиторские процедуры направляются на проверку соответствия установленным критериям данных бухгалтерского учета и отчетности. Аудитор должен сформулировать мнение о соответствии проверяемой бухгалтерской отчетности как минимум следующим критериям: полнота, реальность и существование, права и обязательства, представление и раскрытие, оценка, периодизация.

Критерий полноты требует отражения в бухгалтерской отчетности всех активов, пассивов и результатов хозяйственных операций. Учетная политика должна обеспечить полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности и тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца. Соблюдение требований полноты также предполагает, чтобы совершенные операции относились к тому периоду, в котором они были совершены (периодизация).

Критерий реальности и существования должен подтверждать, что все активы и пассивы, отраженные в балансе, действительно существуют на отчетную дату, а в отчетности отражены результаты хозяйственных операций, которые действительно имели место в течение отчетного периода. Необходимо, чтобы обязательства и активы удостоверялись соответствующими аудиторскими процедурами, подтверждениями третьих лиц, инвентаризацией и осмотром, прослеживанием и др.

Соблюдение критерия прав и обязательств предполагает отражение в бухгалтерской отчетности активов, принадлежащих организации на законных основаниях, и пассивов, характеризующих действительный капитал и обязательства организации. Для подтверждения этого критерия аудиторы используют официальные документы, привлекают экспертов (юристов, программистов и др.).

Критерий представления и раскрытия требует соответствующего нормативным документам раскрытия, классификации и описания отражаемой в бухгалтерской отчетности информации во всех существенных обстоятельствах. Этому способствует применение унифицированных форм бухгалтерской отчетности, единых правил классификации объектов бухгалтерского учета. Аудитор должен убедиться в соблюдении установленных правил.

Соблюдение критерия оценки обеспечивает оценку элементов бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет. При проверке критериев оценки аудитор убеждается в соблюдении общих и специфических методов оценки, получает документальные подтверждения от третьих лиц и проводит сверку оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета, изучает калькуляции.

На практике может использоваться и большее количество критериев, например налогообложения, классификации, разрешения, полномочия, сохранности, периодизации и др.

Таким образом, в результате проверки аудитор собирает достаточное количество доказательств для установления соответствия бухгалтерской отчетности перечисленным выше критериям, соблюдение которых дает представление о достоверности отчетности в целом.

При аудите хозяйствующих субъектов должна выработаться стратегия аудиторской проверки, предусматривающая выбор наиболее рациональных путей достижения целей проверки по циклам. Стратегия аудиторской проверки выражается в форме плана.

Аудиторская проверка по каждому циклу должна предполагать получение информации о типичных операциях и последовательности учетных процедур цикла; ознакомление с возможными типами ложной и неточной информации; оценку приемлемого уровня существенности и аудиторского риска по группе счетов бухгалтерского учета, входящих в цикл; изучение системы внутреннего контроля, характерного для данного цикла, и оцен-

ку риска ее неэффективности; определение перечня аудиторских процедур, используемых для сбора доказательств в каждом цикле; разработку основных рабочих документов аудитора для каждого проверяемого цикла.

Аудиторская проверка по циклам должна учитывать отраслевую специфику предприятия, понимать особенности учетной политики, варьировать аудиторские процедуры в зависимости от сложности проверяемого цикла, определять влияние ошибок на финансовую отчетность предприятия в целом.

Необходимо различать аудит системы внутреннего контроля (СВК) в целом и аудит основных циклов хозяйственных операций. Проверка аудитором по каждому циклу должна сопровождаться описанием действующей СВК, оценкой целесообразности контрольных механизмов, проверкой эффективности СВК. Аудитору следует руководствоваться принципами, необходимыми для функционирования данной системы: организация рабочих процессов, наличие организационного плана и рабочих инструкций, разделение функциональных обязанностей, описание хозяйственных процессов, контроль.

В ходе изучения и оценки системы внутрихозяйственного контроля в каждом цикле аудиторам рекомендуется применять специально разработанные тестовые процедуры; перечни типовых вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии; специальные бланки

(проверочные листы); блок-схемы и графики; перечни замечаний, протоколы или акты.

В процессе аудита состояние изучаемых циклов оценивается как с помощью общих методов (пересчет, наблюдение, подтверждение, опрос, прослеживание, сканирование, аналитический обзор), так и частных, характерных для отдельных операций (счетов, документов).

Особое значение приобретают методики экономического анализа, конкретизированные по циклам финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Методические приемы экономического анализа обширны и могут быть объединены в три группы: количественные, структурно-динамические и факторные. Аналитические процедуры могут применяться на протяжении всего процесса аудита и обеспечивают оценку финансовых показателей проверяемых счетов внутри цикла, выявление фактов искажений, сокращение числа детальных аудиторских процедур.

На конец, по нашему мнению, применение циклического подхода к сегментированию целесообразно и в российской практике. Однако международный опыт необходимо адаптировать к национальным условиям.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Данилевский Ю.А., Шатигузов С.М., Ремизов Н. А., Старовойтова Е.В. Аудит: учебное пособие. — М.: ИД ФБК — Пресс, 2000. — 544 с.
2. Данилевский Ю.А., Шатигузов С.М., Ремизов Н. А., Старовойтова Е.В. Аудит: учебное пособие. — М.: ИД ФБК — Пресс, 2000. — 544с.