

Богатая И.Н.

д.э.н., профессор кафедры аудита

ГОУ ВПО РГЭУ «РИНХ»

**ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ОБЩЕЙ
СТРАТЕГИИ И МЕТОДИКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ В
УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛЬНОГО ФИНАНСОВОГО КРИЗИСА**

По мнению экспертов, последствия глобального финансового кризиса окажут влияние на показатели рынка аудиторских услуг. Среди негативных факторов выделяют такие как: сокращение притока новых клиентов бюджетов на привлечение аудиторов и консультантов; снижение на аудиторские и консультационные услуги; низкая платежеспособность клиентов. В этих условиях особое значение приобретает качество услуг, предоставляемых аудиторскими фирмами. В докладе Минфина о состоянии рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2008 год были отмечены следующие недостатки, выявленные системой контроля качества работы в части проведения аудита: низкий уровень планирования аудита, в том числе отсутствие пересмотра общего плана аудита и программы аудита в ходе аудита с учетом общих экономических факторов и условий отрасли, влияющих на деятельность аудируемого лица; недостаточный учет при проведении аудита факторов, которые определяют риск искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в силу недобросовестных действий руководства этого лица; отсутствие или недостаточное внимание к функционированию системы внутреннего контроля аудируемого лица; неадекватность осуществляемых аудиторских процедур по существу; недостаточность аудиторских процедур в отношении полноты и качества раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, соблюдения аудируемым лицом требования осмотрительности при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности;

отсутствие факта или документального свидетельства рассмотрения соблюдения аудируемым лицом требований Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»; отсутствие или недостаточность аудиторских процедур в целях выявления случаев коррупции. Данные недостатки во многом связаны с отсутствием системного подхода и стратегии к проведению аудиторской проверки.

При грамотно выбранной стратегии происходит преобразование бизнес-процессов, протекающих внутри аудиторской фирмы недостаточно согласованно в системную совокупность действий, что позволяет резко повысить их эффективность. Любая аудиторская фирма заинтересована в эффективном проведении аудиторской проверки. Аудиторская организация в ходе своего функционирования реализует самые разнообразные виды стратегий: конкурентную стратегию, финансовую стратегию, стратегию ценообразования, стратегию стимулирования персонала и др. В рамках отдельно проводимой проверки можно вести речь о ее стратегии. Стратегия аудиторской проверки представляет собой общее направление действий руководителя проверки, необходимых для достижения поставленных перед ним в соответствии с договором на оказание аудиторских услуг целей путем координации и распределения ресурсов (трудовых, материальных, финансовых и др.). Правильно избранная стратегия обеспечивает эффективность проведения проверки. Могут применяться различные показатели, характеризующие эффективность проведения аудиторской проверки. Кроме того, эффективность можно охарактеризовать как с качественной, так и с количественной стороны. Качественная сторона предполагает своевременное, квалифицированное проведение проверки. Количественная сторона может быть охарактеризована путем соотнесения затрат на проведение проверки (трудовых, финансовых, материальных и т.д.) с результатами, а также с помощью избранных организацией показателей, например к аудиторский риск, чистая прибыль, рыночная стоимость

аудиторской фирмы и т.д. Таким образом, перед руководителем аудиторской группы стоят следующие задачи:

- 1) Разработка общей стратегии аудиторской проверки на основе планирования осуществляемого в соответствии с ФСА № 3;
- 2) Организация проведения проверки и координация действий членов аудиторской группы;
- 3) Систематический анализ и контроль реализации плана и программы аудиторской проверки.
- 4) Адаптация в случае необходимости плана и программы путем внесения изменений в них.

При разработке плана и программы аудита необходимо определить объекты проверки, ее основные направления и концентрировать на них ресурсы и силы. Принцип Парето гласит: 80% результатов приходится на 20% событий, действий. Применительно к проведению аудиторской проверки это может быть интерпретировано следующим образом: 20% действий аудитора обеспечивают нахождение существенных искажений в отчетности. Следовательно, задача аудитора состоит в том, чтобы провести аудиторские процедуры таким образом, чтобы они позволили снизить аудиторский риск при формировании мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Реализация неверно сформированной стратегии приведет к увеличению аудиторского риска.

В процессе планирования могут быть использованы пообъектный подход к проведению аудита либо циклический подход. Пообъектный подход предполагает выделение сегментов аудита совпадающих с объектами бухгалтерского учета. При этом хозяйственные операции тестируются с точки зрения обособленного получения доказательств в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета. При использовании данного подхода одни и те же финансово-хозяйственные операции могут проверяться различными членами группы аудиторов неоднократно с точки зрения разных сегментов аудита, что приводит к дублированию действий сотрудников

аудиторской группы и неоправданным дополнительным затратам труда и времени. В рамках данного подхода широко применяются возвратные выборки, что не позволяет в полной мере реализовать такой принцип планирования как оптимальность, поскольку он ведет к увеличению времени на проверку и при этом не способствует повышению ее качества, а также снижению аудиторского риска аудиторских заданий по проверке отдельных статей отчетности.

Для достижения принципа оптимальности при планировании аудиторской проверки целесообразно использовать циклический подход, основанный на выделении в качестве сегментов аудита взаимосвязи между объектами учета, образующихся при осуществлении хозяйственных операций (циклов хозяйственных операций). Выделение сегментов определяется спецификой финансово-хозяйственной деятельности аудируемой организации, применяемой системой бухгалтерского учета и системой документооборота. К недостаткам данного подхода следует отнести менее глубокое исследование отдельных хозяйственных операций. Использование циклического подхода предполагает формирование плана и программы аудита в разрезе выделяемых циклов, объектов аудита и задач, которые необходимо решить. В настоящее время можно выделить третий подход к планированию и проведению аудиторской проверки, названный нами процессно-объектный. Данный подход содержит в себя как элементы циклического подхода, так и элементы пообъектного подхода. Данный подход вытекает из концепции процессно-ориентированного управления и базируется на применении процессного подхода. На каждом аудируемом предприятии в рамках выделяемых циклов протекают разнообразные бизнес-процессы. Которые укрупнено можно сгруппировать в 4 группы: 1) процесс приобретения и создания внеоборотных активов и МПЗ; 2) процесс производства и реализации; 3) процесс формирования и движения финансовых потоков; 4) процесс формирования финансовых результатов и их использования. Информация о протекающих бизнес-процессах

фиксируется в учетной системе организации и в дальнейшем находят обобщенное отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Внутри протекающих бизнес-процессов можно выделить процессные объекты, так, например, при аудите учета формирования и движения финансовых потоков коммерческой организации такими процессными объектами будут являться денежные средства в кассе, на расчетных, валютных, специальных счетах, финансовые вложения, расчетные операции. Таким образом, налицо совмещение элементов циклового и пообъектного подхода. Преимуществом данного подхода является существенное уменьшение дублирования действий сотрудников аудиторской группы и снижение затрат труда и времени

При проведении аудиторской проверки многие практические работники отмечают возможность унификации и выработки общих подходов при проведении конкретного участка аудита. Это возможно сделать на базе обобщения методологических и методических подходов и применения к конкретной предметной области.

При проверке нами рекомендуется использование единого методологического приема, заключающегося в унификации общей схемы проведения проверки по различным направлениям, обобщающей сложный и многосторонний процесса аудита: В самом общем виде схема включает в себя:

1. Нормативные акты, на основе которых аудитором проводится проверка, данные акты включают в себя как акты в области аудиторской деятельности, так и в области бухгалтерского учета, налогообложения, финансов.
2. Постановку и понимание цели проверки.
3. Определение источников информации, используемых в ходе проверки;
4. Четкое формулирование задач, которые должен решить аудитор в ходе проверки;
5. Методики, применяемые в ходе аудита;

6. Использование перечней типичных нарушений, выявляемых в ходе аудита.

Каждый из этих шагов представляет собой систему действий, включающую в себя взаимосвязанные элементы.

Цель оказания аудиторских услуг и объекты аудита закрепляются в договоре заключаемом с экономическим субъектом. В соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности», ФСА № 1 целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц. Данная цель конкретизируется к конкретному процессному объекту аудита.

При проведении аудита аудитор использует различные источники информации, которые также конкретизируются в рамках циклов, бизнес-процессов и процессных объектов, специфика которых, в свою очередь определяет задачи стоящие перед аудитором для решения поставленной цели. Все источники информации можно укрупнено представить в виде 5 групп: Базовые документы, регламентирующие методику ведения учета операций с основными средствами (например, приказ по учетной политике для целей бухгалтерского учета); первичные документы; регистры аналитического и синтетического учета; формы бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности; прочие документы.

В свою очередь можно выделить следующие унифицированные задачи, решаемые в ходе аудиторской проверки: оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля; оценка качества проведенной инвентаризации; получение аудиторских доказательств наличия объекта проверки; подтверждение прав и обязанностей, возникающих в результате операций с исследуемым объектом; проверка полноты и правильности документального оформления и отражения в бухгалтерском учете операций с исследуемым объектом; проверка правильности и полноты представления и раскрытия информации об исследуемом объекте в финансовой (бухгалтерской) отчетности, проверка налогообложения операций с исследуемым объектом.

В зависимости от специфики исследуемого объекта и операций с ним данные задачи могут уточняться и детализироваться.

При проведении аудиторских процедур аудитор использует самые разнообразные методы и методики. При всем разнообразии методов и методик, применяемых аудитором можно выделить общую последовательность действий аудитора, используемую аудитором при проведении практически всех этапов аудита. **На первом этапе** аудитор проводит оценку системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Для этого, как правило, используются тесты либо опросные листы, являющиеся рабочими документами аудитора. На основе тестирования аудитор выявляет участки, где контроль ослаблен и велика вероятность возникновения искажений в бухгалтерском учете, а также налоговых рисков.

На втором этапе, оценив систему внутреннего контроля, аудитор планирует характер, объем и временные рамки проведения аудиторских процедур в отношении исследуемого объекта. При большом объеме хозяйственных операций аудитор может принять решение об использовании выборки в соответствии с требованиями ФСА № 16. Объем выборки определяют на основе оценки аудиторских рисков, проведенной на стадии планирования. При использовании выборки применяют стратификацию. При этом аудитор устанавливает признаки, по которым может быть разделена вся исследуемая совокупность операций. Данные признаки определяются на основе понимания специфики исследуемого объекта и операций с ним. Можно выделить целый ряд типовых приемов, применяемых при формировании выборки: При формировании выборки в нее следует включить: 1. операции с аффилированными лицами; 2. операции, отраженные в конце проверяемого периода и начале следующего периода; 3. операции по приближающимся или превышающим установленный уровень существенности в плане аудита; 4. нетипичные операции.

Нетипичным операциям уделяется особое внимание в виду высокой вероятности выявления различных ошибок, приводящих к искажению

бухгалтерской (финансовой) отчетности. К нетипичным операциям традиционно относят: операции, предусматривающие нетипичные условия (нестандартные цены, порядок расчетов); операции, осуществленные без видимой логической причины; операции, содержание которых отличается от их формы; операции, обработанные необычным образом; другие операции, которые отличаются от обычно проводимых организацией операций с данным объектом.

На третьем этапе аудитор подтверждает предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности путем проведения различных процедур получения аудиторских доказательств.

На заключительном этапе производится обобщение результатов проверки. Аудитор производит анализ обнаруженных ошибок и нарушений в соответствии с требованиями федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите». При этом аудитору целесообразно использовать классификаторы возможных нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету). Данный классификатор включает в себя перечень нарушений по исследуемому разделу учета и бухгалтерскому счету. Существенность оценивается аудитором как качественно, так и количественно. Для количественной оценки производится сравнение выявленных в ходе аудиторской проверки ошибок с уровнем существенности, установленным на стадии планирования. Качественная оценка предполагает, что аудитор руководствуется собственным практическим опытом и знаниями.

В результате обобщения результатов проверки аудитор должен сформировать мнение относительно достоверности полноте информации об исследуемом объекте аудита, отраженной в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и пояснениях к ней.