

ООО «ЮГ-АУДИТ»

Оптимальные подходы к формированию стандартов малых фирм

Как следует из пункта 3 статьи 10 Федерального закона от 30.12.2009 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее в тексте – Закон № 307-ФЗ) одним из важнейших элементов предмета внешнего контроля качества работы аудиторской организации является условие о соблюдении стандартов аудиторской деятельности.

При этом, в отношении члена саморегулируемой организации аудиторов, допустившего нарушение требований стандартов аудиторской деятельности, могут применяться различные меры дисциплинарного воздействия, вплоть до исключения из членов саморегулируемой организации аудиторов и, следовательно, из реестра аудиторских организаций.

Очевидно, что каждая аудиторская организация, вне зависимости от масштабов деятельности и отраслевой направленности, должна провести работу по формированию документооборота, информационному обеспечению аудиторов, содержание которой определяется конкретными нормами стандартов. Также в аудиторской фирме должен быть установлен порядок, обеспечивающий постоянную актуализацию результатов мероприятий по соблюдению стандартов.

Для того, чтобы избежать неоправданного завышения трудозатрат работников аудиторской организации при разработке и выполнении внутрифирменных инструкций и методик целесообразно:

1. провести детальный анализ формальных требований стандартов;
2. разработать структуру рабочих документов аудитора;
3. определить способы реализации требований стандартов;
4. оценить применимость внутрифирменных стандартов.

Особенно актуальной в условиях глобального кризиса эта задача является для небольших по численности и клиентам аудиторских фирм, в которых

отсутствие специалиста по методологии аудита в штате организации обусловлено ограниченными финансовыми возможностями.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696 содержат как (1) разъяснения аудиторских институтов, понятий и терминов, так и (2) указания аудитору на то, что он может (вправе), должен (обязан) предпринять в определенной ситуации.

Например, в пункте 9 Правила № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников» применительно к связи процедур внешнего подтверждения с оценкой рисков разъясняется, что «оцененные аудитором уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля не могут снизиться до уровня, позволяющего полностью отказаться от выполнения аудиторских процедур проверки по существу». В данном случае текст стандарта не содержит каких-либо формальных требований и направлен на информирование аудитора о порядке применения аудиторских процедур.

В отличие от разъяснений, указания, содержащиеся в стандартах, могут либо предполагать возможность выполнения, либо предусматривать определенные аудиторские процедуры.

Так, в пункте 7 Правила № 3 «Планирование аудита» указано, что «аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с работниками, а также с членами совета директоров и членами ревизионной комиссии аудируемого лица для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица». Следовательно, аудитор, приступая к выполнению договора на аудит, должен принять решение: реализует ли он свое право на участие в обсуждении плана и процедур или откажется от него. И лишь при положительном решении аудитор приведет в рабочих документах информацию о том, обсуждались ли разделы общего плана аудита и/или определенные процедуры с представителями клиента.

Однако, оптимальный подход к формированию внутрифирменных инструкций и методик обуславливает отказ от трудозатрат на выполнение необязательных указаний стандартов. Поэтому, результатом анализа приведенного положения стандарта № 3 является отказ от признания наличия в нем формального требования и соответственно, отсутствие обязанности.

Аналогично, в пункте 2 Правила № 12 «Согласование условий проведения аудита» указано, что аудитор может использовать в ходе достижения договоренности с руководством аудируемого лица в отношении условий проведения аудита письмо о проведении аудита - документ, направляемый аудитором предполагаемому аудируемому лицу и подписываемый руководством аудируемого лица в случае согласия с основными условиями задания по проведению аудита. Хотя значение такого письма трудно переоценить, в целях снижения трудозатрат на проведение мероприятий, обеспечивающих выполнение требования стандартов, указания в стандарте на возможность выполнения каких-либо аудиторских процедур следует считать не являющимися формальным требованием.

Если по результатам анализа формальных требований стандарта выявляется обязанность аудитора совершать какие-либо определенные действия, то внутрифирменные инструкции и методики должны содержать указание на конкретный документ, содержание которого подтверждает выполнение требования стандарта.

Так, например, в пункте 11 Правила № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» указывается, что «аудитор должен также рассмотреть процедуры отнесения аудируемым лицом поступающих материально-производственных запасов к различным учетным периодам и получить подробную информацию о движении этих запасов до пересчета, во время и после него, чтобы в дальнейшем ее можно было проверить». Для аудиторской организации это означает, что рабочая документация аудита должна содержать указание о рассмотрении своевременности отражения в учете движения запасов, подвергнутых инвентаризации.

Наряду с однозначно классифицируемыми по признаку обязательности применения положениями стандарты могут содержать нормы смешанного типа.

Например, в пункте 6 Правила № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» указано: «Исходя из понимания системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудитор определяет (здесь и далее подчеркнуто нами – П.В.В.) характеристики или показатели, которые описывают результаты применения средств внутреннего контроля, а также условия возможных отклонений, которые свидетельствуют об отступлении от адекватных показателей деятельности. Наличие или отсутствие таких показателей может затем быть протестировано аудитором».

Результатом анализа формальных требований стандарта здесь является вывод о необходимости аудиторской организации разработать правила:

- а) определения показателей, описывающих результаты применения средств внутреннего контроля;
- б) выявления условий, свидетельствующих об отступлении от адекватных показателей деятельности;
- в) тестирования наличия или отсутствия данных показателей.

При этом в соответствующей внутрифирменной инструкции и/или форме рабочего документа аудита следует указать на необязательность соблюдения правила тестирования наличия или отсутствия показателей.

Результатом детального анализа формальных требований стандартов является перечень требований, выполнение которых аудиторская организация должна подтвердить соответствующими указаниями во внутрифирменных инструкциях или методиках, распорядительных и других документах.

При разработке структуры рабочих документов аудита, удовлетворяющих требованиям стандартов, следует руководствоваться нормой пункта 4 Правила № 2 «Документирование аудита», в соответствии с которой «рабочие документы используются:

- при планировании и проведении аудита;

при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;

для фиксации аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора».

Как следствие, аудиторская организация должна установить систему документирования исходя из следующей классификации видов рабочих документов аудита:

- 1) рабочие документы планирования;
- 2) рабочие документы проведения аудита;
- 3) рабочие документы текущего контроля;
- 4) рабочие документы проверки выполненной работы;
- 5) рабочие документы для фиксации доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

Однако рабочие документы аудита не являются единственным источником данных, подтверждающих выполнение требований стандартов. Например, в пункте 12 Правила № 2 «Документирование аудита» указано, что в случае проведения аудиторских проверок в течение ряда лет некоторые файлы рабочих документов (папки) могут быть отнесены к категории постоянных, обновляемых по мере поступления новой информации, но остающихся по-прежнему значимыми, в отличие от текущих аудиторских файлов (папок), которые содержат информацию, относящуюся в основном к аудиту отдельного периода. Данная норма обуславливает необходимость определения аудиторской фирмой структуры аудиторского файла, который может состоять из:

- а) переменной и постоянной частей;
- б) одной части.

Свой выбор аудиторская организация может закрепить на длительный период в соответствующей внутрифирменной инструкции (стандарте) без ссылок на рабочие документы аудита.

Некоторые требования стандартов могут быть выполнены путем разработки и применения типовых форм документов. Например, пункт 6 Правила № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» определяет, что «аудиторское заключение должно быть адресовано лицу, предусмотренному законодательством Российской Федерации и (или) договором о проведении аудита. Как правило, аудиторское заключение адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров и т.п.»

В данном случае оптимальным представляется выполнение требований стандарта путем разработки и применения аудиторской фирмой типовых форм договоров о проведении аудита.

Существенному снижению трудозатрат на выполнение малой аудиторской организацией требований стандартов способствует классификация формальных требований стандартов по признаку периодичности подтверждения их выполнения в рабочих документах аудита. Так, различаются:

1. «рамочные» документы. Способ выполнения требований стандартов – ознакомление с ним под подпись аудитора. Например, независимость аудитора может быть обеспечена однажды данным согласием аудитора информировать аудиторскую организацию о возникновении риска утраты независимости при привлечении к аудиторской проверке вместо подтверждения независимости по каждому договору;

2. периодические документы. Способ выполнения требований стандартов – формирование вновь по каждому договору. Например, требование о планировании аудита может быть соблюдено лишь составлением плана и программы проверки по каждой аудиторской проверке;

3. комбинированные документы, имеющие признаки 2-х вышеназванных типов документов.

Оптимальный подход к выполнению требований стандартов предполагает применение возможно большего числа «рамочных» документов.

Состав услуг, оказываемых аудиторской организацией, не однороден, что обусловлено составом сопутствующих аудиту услуг, перечень которых устанавливается стандартами, а также прочих, связанных с аудиторской деятельностью услуг, установленных пунктом 7 Закона № 307-ФЗ.

В общем случае, для целей оптимизации трудозатрат на выполнение требований стандартов, все услуги могут быть классифицированы по трем видам:

1. Обязательная аудиторская проверка;
2. Обзорная проверка;
3. Сопутствующие аудиту услуги (кроме обзорной проверки).

Предполагается, что аудиторская организация должна обеспечить возможность подтвердить выполнение формальных требований стандартов в полном объеме информацией, содержащейся в рабочих документах аудита по обязательным аудиторским проверкам.

В соответствии с положениями Правила № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» при проведении обзорной проверки аудитор обеспечивает ограниченный уровень уверенности, при проведении согласованных процедур или компиляции финансовой информации отчет представляется аудитором без обеспечения уверенности, или в нем не выражается никакой уверенности. Таким образом, внутренние инструкции и методики выполнения обзорных проверок, оказания сопутствующих аудиту услуг в малой аудиторской организации целесообразно формировать исходя из предпосылки о необходимости выполнения ограниченного числа формальных требований стандартов.

По нашему мнению, применение на практике вышеизложенных подходов к формированию стандартов малых фирм способствует оптимизации трудозатрат на выполнение требований федеральных правил (стандартов) аудиторской

деятельности и обеспечивает необходимый и достаточный уровень качества оказания аудиторских услуг.