

ВНУТРЕННИЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА – ОСОБЕННОСТИ РАЗРАБОТКИ И ПРЕИМУЩЕСТВА ПРИМЕНЕНИЯ (НА ПРИМЕРЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ)

Рассмотрены особенности разработки внутренних стандартов аудита и преимущества их применения. Разработан внутренний стандарт аудита основных средств.

The features of development of internal standards of audit and advantage of their application are considered. The internal standard of audit of the fixed assets is developed.

Ключевые слова: стандарты аудита, федеральные стандарты, логическая схема внутреннего стандарта проверки «Аудит основных средств организации».

Постановка проблемы. Правила (стандарты) аудита являются неотъемлемой частью системы нормативного регулирования аудиторской деятельности. Их применение в практической деятельности служит гарантией качества аудиторской проверки. Аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) обязаны руководствоваться в профессиональной деятельности федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, на основе которых формируются внутренние правила (стандарты) аудита.

Изложение основного материала. Согласно статье 9 пп. 1,2 Федерального закона №119-ФЗ (в ред. от 03.11.2006) «Об аудиторской деятельности», правила (стандарты) аудиторской деятельности – единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации. Правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности и внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Согласно правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций» (одобренному Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол № 6), под внутренними стандартами аудиторской организации понимаются документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности. Наличие системы внутренних стандартов и ее методологического сопровождения является необходимым показателем профессионализма деятельности аудиторской организации. Внутренние стандарты аудиторских организаций должны содержать конкретные рекомендации, позволяющие аудиторам на практике определить четкий порядок своих действий по выполнению требований правил (стандартов) и по повышению качества аудиторских проверок.

К внутренним правилам (стандартам) могут относиться принятые и утвержденные в установленном порядке инструкции, рабочие таблицы и вопросники, макеты, методические разработки, пособия и другие документы, раскрывающие собственные подходы аудиторской организации к ведению деятельности,

Согласно п. 2.5 правила (стандарта) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», применение внутренних стандартов позволяет аудиторским организациям:

- полностью соблюдать требования федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- сделать технологию и организацию проведения аудита более рациональной, уменьшить трудоемкость аудиторских работ по проверкам отдельных участков (с помощью рабочих таблиц и вопросников, других документов технического характера), обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов (помощников) аудитора;
- содействовать внедрению в аудиторскую практику научных достижений и новых технологий, укрепить общественный престиж профессии;
- обеспечить высокое качество аудиторской работы и способствовать снижению аудиторского риска;
- детализировать профессиональное поведение аудитора в соответствии с этическими нормами аудита.

В целом пакет внутренних стандартов аудиторской организации может содержать следующие стандарты:

- 1) стандарты, содержащие общие положения по аудиту;
- 2) стандарты, посвященные методикам проведения проверок по разделам и счетам бухгалтерского учета;
- 3) стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов;

- 4) специализированные стандарты, касающиеся проверок специфических областей деятельности;
- 5) стандарты, устанавливающие порядок оказания сопутствующих аудиту услуг;
- 6) стандарты по образованию и подготовке кадров.

Разработка внутренних стандартов аудита требует наличия специалистов высокой квалификации, причем как для разработки стандартов, так и для их последующего сопровождения. Разработка внутренних стандартов аудиторской деятельности характеризуется высокой интеграцией в технологию аудита, адаптированной к организационной структуре и специфике деятельности конкретной аудиторской организации, что позволяет получить некоторые конкурентные преимущества и обеспечить высокое качество проведения аудита.

При разработке внутрифирменных стандартов аудита возникают различные проблемы.

Во-первых, это проблема унификации терминологического аппарата. Наличие и содержание внутренних стандартов должно отвечать требованиям непротиворечивости (федеральным стандартам и друг другу). Но данная проблема не в полном объеме решена даже на уровне федеральных стандартов, что связано с их переводным характером (близостью к международным стандартам аудита). Кроме этого, наличие и содержание стандартов должны отвечать требованиям полноты и рациональности. Требование полноты содержания внутренних стандартов аудита обеспечивает решение всех поставленных целей и задач данных стандартов. Требование рациональности внутренних стандартов аудита означает достаточность в регулировании определенных норм без излишней регламентации.

Во-вторых, это проблема понимания внутренних стандартов. Эта проблема тесно связана с первой. Она заключается в неправильном понимании работниками аудиторской организации не только содержания конкретного стандарта, но также целей и задач как конкретного стандарта, так и внутрифирменных стандартов аудита в целом. Для устранения этой проблемы необходимо обеспечить надлежащий уровень квалификации персонала с использованием, в том числе, внутренних возможностей по повышению квалификации (таких, как семинары, тренинги и т.п.) в области применения стандартов.

Аудиторские организации при формировании пакета внутренних стандартов отражают собственный подход к проводимым проверкам и составленным заключениям и отчетам, исходя из общеустановленных принципов организации и проведения аудита и других видов аудиторских услуг.

Наряду с определением содержания внутренних стандартов первостепенное значение имеет способ организации их разработки. Главным субъектом процесса формирования и разработки пакета внутренних стандартов должен быть руководитель аудиторской организации, персонально отвечающий за качество ее деятельности. Внутренние стандарты могут выполнить свое назначение только как часть общей документации и системы контроля аудиторской организации.

Внутренние стандарты, как правило, должны содержать:

- введение (ссылка на российские, международные стандарты, требования);
- общие положения (обосновывается цель и необходимость разработки данного стандарта, объекта стандартизации, сферы применения и определение основных принципов);
- задачи;
- взаимосвязь с другими внутренними стандартами;
- описание методики и действий аудитора;
- оформление результатов и рабочей документации.

Остановимся подробнее на описании стандартов, посвященным методикам проведения проверок по разделам и счетам бухгалтерского учета. Данные стандарты формулируют конкретные правила, порядок проведения аудита и представляют собой разработки по реализации требований правил (стандартов) аудиторской деятельности.

В перечень внутренних стандартов аудиторских организаций, посвященных методикам проведения проверок по разделам и счетам бухгалтерского учета, могут быть включены:

- 1) стандарты, регламентирующие ответственность аудитора;
- 2) стандарты, регламентирующие порядок планирования аудита;
- 3) стандарты, регламентирующие порядок изучения и оценки внутреннего контроля;
- 4) стандарты, регламентирующие порядок получения аудиторских доказательств;
- 5) стандарты, регламентирующие порядок использования работы третьих лиц.

В дополнение к перечисленным внутренним стандартам аудиторских организаций разрабатываются методики, внутренние инструкции и положения, перечень процедур, бланки, рабочие таблицы и вопросники, макеты и другие документы вспомогательно-технического характера, раскрывающие подходы аудиторской организации к проведению аудита.

Нами предложен макет внутреннего стандарта проверки «Аудит основных средств организации» включающий следующие элементы (рис. 1).

1) Бланк-таблица «Рискообразующие факторы, возникающие при аудите основных средств» содержит типовые факторы риска, которые могут возникнуть при проведении аудита основных средств. В ней отражается взаимосвязь конкретных факторов риска применимых к конкретному клиенту с конкретными тестами программы проведения процедур проверки по существу. В графе 3 «Оценка риска»

аудитор на основании своего профессионального суждения, опыта работы с данным клиентом и т.п. определяет величину каждого риска по градации «высокий – средний – низкий», а в графе 4 определяет код конкретных процедур проверки, позволяющих снизить риски до приемлемо низкого уровня.

2) Программа проведения аналитических и других процедур проверки по существу состоит из следующих разделов:

1. Аналитические процедуры:

- изучить положений учетной политики по учету основных средств;
- изучить и описать существующую систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля при отражении операций, связанных с движением основных средств (изучить корреспонденции счетов, применяемых регистров учета, порядок проведения инвентаризации, ответственных лиц, документооборота и т.д.);
- изучить расшифровку статьи 120 «Основные средства» бухгалтерского баланса по остаткам на конец отчетного периода в разрезе аналитических единиц учета и оборотам за отчетный период с детализацией по временным периодам (помесячно, поквартально, за отчетный период в целом и т.п.) с целью определения проверяемых совокупностей, элементов выборки и методов проверки и т.д.

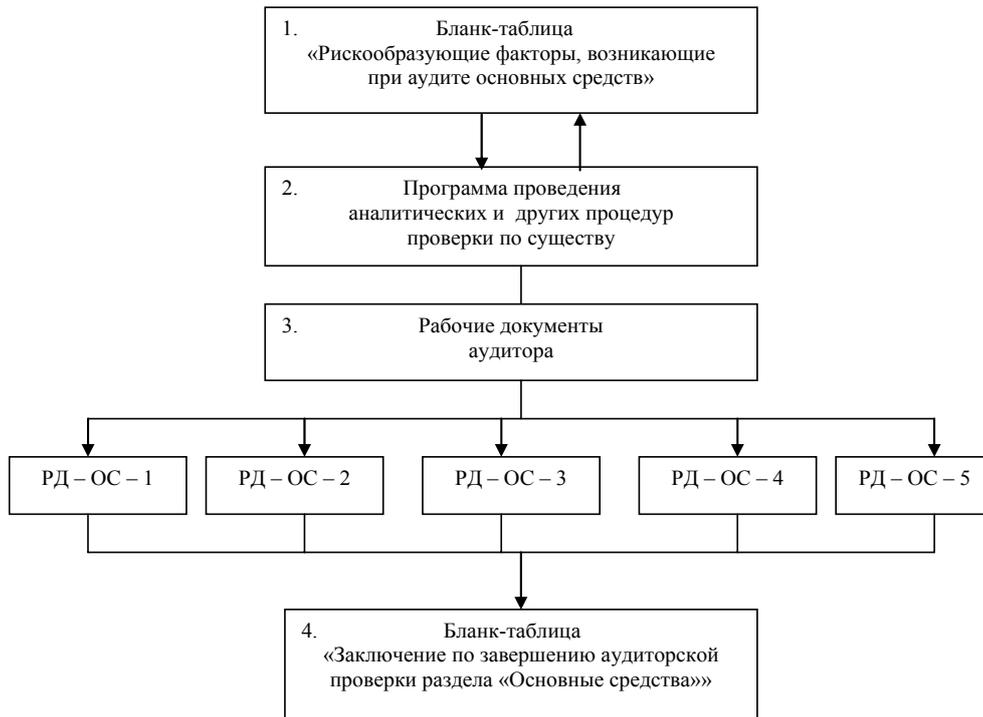


Рис. 1. Логическая схема внутреннего стандарта проверки «Аудит основных средств организации»

2. Полнота / Точность:

- определить количество объектов основных средств, реально существующих, выяснить на каком основании они находятся во владении предприятия и убедиться, что объекты отражены в бухгалтерском учете;
- сопоставить данные отдела капитального строительства по введенным в эксплуатацию основным средствам с данными бухгалтерского учета в части дебетового оборота счета 01 «Основные средства» по аналитике;
- убедиться, что в составе операций с основными средствами отражены операции, произошедшие в течение отчетного периода; изучить операции с основными средствами отчетного периода на предмет их отнесения к предыдущему отчетному периоду и операции после отчетной даты – на предмет их отнесения к отчетному периоду;
- убедиться, что предприятием проведена инвентаризация в соответствии с принятой учетной политикой и действующим законодательством и т.д.

3. Наличие / Существование / Права:

- проверить физическое наличие объектов основных средств, согласно списку отобранных элементов (количество определяется в соответствии с принятой стратегией), учтенных в учете; убедиться в том, что основные средства, отраженные в бухгалтерском учете, фактически существуют (согласно списку отобранных объектов);
- убедиться, что предприятие при учете основных средств применяет первичные документы, установленные альбомом унифицированных форм;

- убедиться, что все записи в бухгалтерских регистрах произведены на основании оправдательных и первичных документов, оформленных в соответствии с требованиями нормативных документов;
- убедиться, что операции по основным средствам своевременно отражаются в бухгалтерском учете, в соответствии с первичными документами и условиями договоров;
- убедиться, что к основным средствам отнесены основные средства, одновременно отвечающие требованиям Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01);
- убедиться, что начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета и т.д.

4. Оценка:

- убедиться, что основные средства, приобретенные за плату, учтены в учете в сумме фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации);
- убедиться, что основные средства, переданные в счет вклада в уставные капиталы других организаций, учтены в оценке по их остаточной стоимости;
- убедиться, что стоимостью основных средств, полученных в счет вклада в уставный капитал, признается их денежная оценка, согласованная учредителями;
- убедиться, что основные средства, полученные безвозмездно, учтены в оценке по их текущей рыночной стоимости на дату принятия к учету в качестве вложений во внеоборотные активы;
- убедиться, что основные средства, полученные в обмен на другое имущество, учтены в оценке стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей и т.д.

5. Классификация и понятность:

- сравнить конечные остатки по строке 120 «Основные средства» баланса за предыдущий год с входящими остатками баланса отчетного периода;
- убедиться, что данные по основным средствам, отраженные в бухгалтерской отчетности соответствуют данным, отраженным в бухгалтерском учете;
- убедиться в том, что аналогичные данные по основным средствам баланса и приложений к нему соответствуют друг другу; при выявлении расхождений выяснить причины;
- убедиться, что основные средства отражены в бухгалтерской отчетности (форма №5) в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету и т.д.

3) Рабочие документы аудитора представляют собой взаимосвязанные таблицы, позволяющие отразить результаты проведенных аудиторских процедур:

- РД-ОС-1 «Положения учетной политики предприятия по учету основных средств»;
- РД-ОС-2 «Расшифровка статьи 120 «Основные средства» бухгалтерского баланса»;
- РД-ОС-3 «Выборка объектов основных средств (по дебетовым оборотам счета 01)»;
- РД-ОС-4 «Выборка объектов основных средств (по кредитовым оборотам счета 01)»;
- РД-ОС-5 «Выборка ключевых элементов объектов основных средств»

4) Бланк-таблица «Заключение по завершению аудиторской проверки раздела «Основные средства», отражающая результаты проведенной проверки.

Все процедуры проверки соответствуют нормам законодательства и имеют ссылки на нормативные акты, что позволит даже начинающему аудитору легко осуществить проверку и выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в части учета основных средств и ее соответствии действующему законодательству.

Разработанные бланки взаимосвязаны между собой через перекрестные ссылки, что позволяет проводить проверку по заранее спланированной схеме.

Таким образом, на наш взгляд, предложенный стандарт существенно повышает эффективность проведения аудиторской проверки основных средств клиента, поскольку позволяет:

- 1) учесть имеющиеся риски и проблемные области в учете основных средств клиента, для того чтобы в ходе проверки снизить их до приемлемо низкого уровня;
- 2) изучить принятую клиентом учетную политику в целях как бухгалтерского, так и налогового учета основных средств, что позволит оценить ее эффективность;
- 3) сконцентрировать внимание на наиболее значимых операциях по движению основных средств, используя выборочный метод исследования;
- 4) оптимизировать затраты времени на проведение проверки благодаря четкой системе оформления ее результатов.

Надійшла 22.11.2009