

4.3. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ПОДХОДЫ К ПРОВЕДЕНИЮ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО АУДИТА

Калантаров Д.М., аспирант кафедры учета, анализа и аудита

Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова

В статье рассматриваются подходы к организации производственного аудита, включающие вопросы планирования, специфики оценки рисков и уровня существенности, и процедур аудита производственных процессов и операций, доказательств. Подробно проанализирована методика расчета уровня существенности и аудиторских рисков в производственном аудите.

ВВЕДЕНИЕ

Организация аудита – это очень сложный и длительный процесс. Аудиторы постоянно занимаются над тем, чтобы максимально снизить время проверки, при этом не снижая качество проверки, а также не увеличивая аудиторский риск.

Аудиторам требуется высокая (но не абсолютная) уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Ошибки, носящие несущественный характер, как правило, не принимаются во внимание. Существенность – это относительная величина, изменяющаяся в зависимости от особенностей каждого клиента, и не может быть выражена как конкретная величина, которая применяется всеми аудиторами.

Существенность информации – это ее свойство, которое делает способной влиять на экономические решения пользователя такой информации. Определяется существенность аудиторами в период разработки плана и программы аудита, поскольку ее уровень влияет на объем предстоящей работы и выводы, которые необходимо сделать в аудиторском заключении по итогам проверки.

Существенность не предполагает обязанности аудитора проверить бухгалтерскую отчетность организации и дать заключение о ее достоверности с точностью до единицы измерения, в которой эта отчетность составлена. В каждом конкретном случае, для каждой организации существенность должна быть различной.

Критерием существенности может быть лишь то предельное значение возможной ошибки в бухгалтерской отчетности, которая может изменить ее до состояния, не позволяющего квалифицированному пользователю сделать на ее основе правильные выводы и принимать экономически обоснованные решения.

Аудитор обязан принять во внимание количественные и качественные стороны существенности. С качественной точки зрения, аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить носят ли нет существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в РФ. С количественной точки зрения, аудитор должен оценить превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные отклонения (с учетом прогнозируемой величины не отмеченных отклонений) количественных критерий – уровень существенности.

Существует ряд факторов, от которых зависит предварительно устанавливаемый уровень существенности:

- габариты предприятия;
- размер прибыли до налогообложения;
- стоимость текущих активов;
- валюта баланса;
- объем текущих обязательств;
- размер капитала.

При определении уровня существенности учитывают, как правило, два фактора: абсолютную и относительную величину ошибок.

Абсолютная величина – это субъективное мнение аудитора, что вне зависимости от размера организации ошибка в сумме может признаваться ими существенной ввиду зависимости от иных обязательств. При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор принимает за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту, которые называются базовыми показателями.

Относительная величина определяется в процентном отношении к соответствующей принятой базовой величине (прибыль, выручка и т.д.).

Для выборки однозначных подходов к определению уровня существенности в каждой аудиторской организации необходимо выработать систему критериев и соответствующий порядок расчетов и оформить в виде внутрифирменного стандарта или методики. Причем, введенные в фирме критерии и порядок расчета уровня существенности должны быть длительного использования и подлежат корректировке только ввиду изменения соответствующего законодательства, специфики аудиторской фирмы и т.д.

Определяя существенность аудитор не обязан обсуждать с клиентом ее уровень или порядок расчетов, так как в первую очередь, он определяя для себя объем работы и те риски, которые он готов принять. В тоже время расчет существенности и порядок ее уточнения в ходе проверки должен оформляться в виде отдельного документа и является частью рабочих документов аудитора.

ТРЕБОВАНИЯ, ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫЕ К НАХОЖДЕНИЮ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ

Аудиторские организации обязаны установить систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, которые должны быть оформлены документально и применяться на постоянной основе. Для аудиторской компании такой документ должен быть утвержден решением исполнительного органа аудиторской компании. Аудиторские организации обязаны вычислить уровень существенности, взяв определенную долю от какого-либо базовых показателей (числовых значений счетов бухгалтерского учета, статьи баланса или показателей бухгалтерской отчетности). При этом могут использоваться как базовые показатели текущего периода, так и усредненные показатели текущего и предшествующего периода, а также любые расчетные процедуры, которые могут быть формализованы.

Допускается как единый показатель уровня существенности для конкретной проверки, так и набор разных показателей уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки какой то определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности. Значение уровня существенности для данной аудиторской проверки должно быть определено по завершении этапа планирования аудиторской проверки. Аудиторские организации обязаны разработать и документально закрепить порядок определения уровня существенности.

Залогом успешной работы аудиторской организации являются:

- умение предвидеть риски, связанные с профессиональной деятельностью;
- правильно установить их предельно допустимый уровень;
- определить направления по нейтрализации.

Выбор и использование соответствующих методов оценки вероятности наступления рисков события по

отдельным видам аудиторского риска должны быть закреплены во внутрифирменных стандартах аудиторской организации.

В аудите выделяют два основных вида риска:

- предпринимательский;
- аудиторский риск

Предпринимательский риск заключается в том, что аудиторская организация может потерпеть неудачу вследствие конфликта с клиентом даже при положительном заключении. Он зависит в основном из следующих факторов.

- конкурентоспособность аудиторской организации;
- недружественной рекламы деятельности аудитора или аудиторской организации;
- вероятность судебных исков по отношению к аудитору;
- финансового состояния клиента;
- сроков проведения аудита и т.д.

Риск аудитора означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать не выявленные существенные ошибки и искажения после подтверждения его достоверности, или признать что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Существуют два вида методов оценки аудиторского риска.

- Оценочный – наиболее широко используется сегодня отечественными аудиторами, и заключается в том, что аудиторы исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют аудиторский риск на основании отчета в целом или отдельных групп операций, как высокий, вероятный или маловероятный к использованию этой оценки в планировании аудита.
- Количественный риск, который предполагает количественный расчет многочисленных моделей аудиторского риска.

После того как будут определены все риски, установлен соответствующий план аудита, составляющие плана по чистому риску не подлежат изменению на основании полученных аудиторских свидетельств. Неотъемлемый риск выражает вероятность возникновения ошибки в бухгалтерском учете, в статье баланса, в однородной группе хозяйственных операций, в отчетности экономического субъекта в целом при сложившемся способе ведения финансово-хозяйственной деятельности до ее проверки системой внутреннего контроля. Характеризует степень подтвержденности существенных нарушений счетов бухгалтерского учета, статей баланса и т.д.

Риск средств контроля выражает вероятность того, что существующая ошибка превосходящая допустимую норму, не будет обнаружена системой внутреннего контроля. Характеризует степень надежности систем бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля.

Риск необнаружения – выражает вероятность того, что выполнение всех аудиторских процедур и надлежащий сбор доказательств не позволяет обнаружить ошибки, превышающие допустимую величину. Является показателем эффективности и качества работы аудитора, зависит от порядка проведения конкретной аудиторской проверки и от квалификации аудитора, степени его предыдущего знакомства с деятельностью проверяемого предприятия.

Аудитор обязан на основе оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля определить предельно допустимый в своей работе риск необнаружения и с учетом минимизации этого риска спланировать соответствующие аудиторские процедуры. Аудитор-

ский риск содержит несколько компонентов. Для использования его составляющих представим аудиторский риск в виде следующей предварительной модели:

$$ПАР = НР * РК * РН,$$

где

ПАР – приемлемый аудиторский риск (относительная величина) выражает меру готовности аудитора признать тот факт что финансовая отчетность может содержать существенные ошибки после того как уже завершена аудиторская проверка и дано положительное заключение.

РК – риск контроля (относительная величина). Выражает вероятность того, что существующая ошибка, которая превышает допустимую норму, не будет ни предотвращена, ни обнаружена в системе внутрихозяйственного контроля.

НР – неотъемлемый риск (относительная величина). Выражает вероятность существования ошибки, превышающей допустимую величину до проверки системы внутреннего контроля.

РН – риск необнаружения (относительная величина). Выражает вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры и подлежащие сбору доказательства не позволяют обнаружить ошибки, превышающие допустимую величину.

Для составления более эффективного плана можно использовать способ выполнения риска, вернее определить риск необнаружения и соответственно количество подлежащих сбору аудиторских доказательств.

В этих целях модель аудиторского риска будет иметь вид:

$$РН = ПАР / НР * РК.$$

При этой форме модели риска ключевым фактором становится риск необнаружения, ибо он определяет необходимое количество свидетельств.

Требуемое количество свидетельств обратно пропорционально уровню риска необнаружения. Чем меньше уровень риска необнаружения, тем больше требуется свидетельств.

Приемлемый аудиторский риск – это субъективный уровень риска, который готов взять на себя аудитор. Если аудитор определил для себя меньший уровень аудиторского риска, то это будет означать что он стремится к большей уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок.

Величина приемлемого аудиторского риска может выражаться следующим образом:

$$0 \leq ПАР \leq 1.$$

Нулевой риск обозначает полную уверенность аудитора в том, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок. Необходимо отметить, что аудитор не может гарантировать полного отсутствия существенных ошибок. Большинство аудиторов считают, что величина аудиторского риска не должна превышать пять процентов.

Установление долевого показателя на более низком уровне может оказать отрицательное влияние на конкурентоспособность предприятия, поскольку при более низкой надежности данных бухгалтерской отчетности потенциальные собственники теряют к ней доверие.

Аудитор обязан учесть эти риски в ходе работы, оценивать их, документировать результаты оценки. При оценке рисков аудитор обязан использовать не менее трех градаций (высокий, средний и низкий).

Аудитор обязан отражать порядок расчета аудиторского риска в рабочей документации, кроме того, аудиторской организацией должна быть разработана система расчета риска и закреплена документально.

Литература

1. Маренков Н.Л., Веселова Т.Н. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах. М.: УРСС, 2004.
2. Анализ финансовой отчетности. Под ред. О.В.Ефимовой. М.В.Мельник М.Омега-Л. 2004
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ от 21.11.1996г.
4. Федеральные Стандарты аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696, с изменениями и дополнениями.

Ключевые слова

Производственный аудит; существенность; аудиторский риск; организация производственного аудита; методика расчета.

*Калантаров Дибир Магомедович
E-mail: vbn888@mail.ru*

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность рецензируемой работы не вызывает особых сомнений. В данной научной работе особо затронуты проблемы и вопросы организации производственного аудита, предложены подходы к определению уровня существенности и аудиторского риска, которые входят в состав методологических основ производственного аудита и аудиторских программ.

Автором статьи предложены методы расчета уровня существенности и определения аудиторских рисков, которые позволяют использовать их как базу для внутренней регламентации проведения внешнего и внутреннего производственного аудита, а также улучшить программу аудиторских проверок.

Вместе с тем, хотелось бы рекомендовать автору использовать при написании исследования побольше источников и литературы.

В целом, представленная научная работа (статья) полностью соответствует установленным ВАК требованиям, и может быть допущена к публикации.

Чая В.Т., д.э.н., профессор МГУ им. М.В. Ломоносова