

Анализ внутрифирменных стандартов аудита

© 2007 М. Ю. Писманик

Российский государственный гуманитарный университет

Автор показывает, что соблюдение сроков выполнения работ является немаловажным фактором, свидетельствующим, насколько эффективно работает внутрифирменная система стандартов. Если в организации постоянно нарушаются календарные планы, общие планы аудита, программы аудита, то контроль над выполнением сроков выполнения работ может послужить хорошим инструментом для выявления причин отклонений.

В ходе проведения аудиторской проверки особое значение имеет контроль за соблюдением требования законодательства. Основной целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Отсюда следует, что перед аудитором поставлены две основные задачи - оценка достоверности отчетности и соблюдение законодательства при совершении хозяйственных операций. В настоящее время только первой основной задаче уделяется всеобщее внимание. Об этом свидетельствуют и форма аудиторского заключения, и подавляющее число утвержденных стандартов, регулирующих действия аудиторов. Кроме того, все разрабатываемые методики аудита направлены на реализацию именно первой задачи. И всего лишь одно утвержденное правило (стандарт) "Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита" посвящено второй основной задаче.

Нормативные акты, относящиеся к аудиторской деятельности, можно классифицировать следующим образом:

- устанавливающие правоотношения в государстве в целом;
- законы Российской Федерации, определяющие порядок функционирования юридических лиц конкретных организационно-правовых форм;
- законы Российской Федерации, определяющие порядок функционирования юридических лиц конкретных видов деятельности;
- законы Российской Федерации, определяющие порядок ведения конкретных направлений деятельности экономических субъектов;
- устанавливающие порядок ведения учета и составления отчетности в Российской Федерации;
- устанавливающие порядок налогообложения экономических субъектов;
- прочие нормативные акты.

Нормативные акты целесообразно включать в список, который рекомендуется состав-

лять на этапе подготовки общего плана аудита, имея в виду возможность дальнейшей уточнения. Данный список является своеобразным ориентиром (шаблоном), и задача аудитора - выяснить соответствие его нормативной базы клиента. Сравнение этих двух списков может оказаться весьма полезным. В частности, если список нормативных документов, которыми пользуется персонал экономического субъекта, существенно меньше, чем у аудитора, то повышается вероятность нарушений тех нормативных актов, которые не были известны экономическому субъекту.

Аудитору необходимо различать межведомственные и ведомственные нормативные акты. Когда требования ведомственных нормативных актов противоречат требованиям межведомственных нормативных актов, следует руководствоваться общепринятыми правилами по разрешению коллизий, применяемыми в юриспруденции.

В случае неоднозначной трактовки аудиторской организацией и проверяемых экономическим субъектом нормативных актов аудитору следует произвести оценку существенности влияния спорного нормативного акта на оценку достоверности отчетности в целом. Если влияние спорного нормативного акта существенно, аудитор может по согласованию с экономическим субъектом предпринять одно или несколько действий:

- направить письменный запрос от своего имени в орган, являющийся источником спорного нормативного акта, если при этом не существует лимита времени на получение ответа за запрос;
- письменно предупредить руководство проверяемого экономического субъекта о невозможности выдачи положительного аудиторского заключения.

Если влияние спорного нормативного акта несущественно, факт разногласий должен быть отмечен в письменной информации руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

При проведении аудиторской проверки аудитор должен неукоснительно соблюдать требования действующего законодательства и правил, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации, исходя из того, что экономический субъект следует требованиям нормативных актов до тех пор, пока не получит доказательств противного. Аудитор несет ответственность за высказанное на основе проведенного аудита мнение о достоверности бухгалтерской отчетности клиента.

При проверке соблюдения экономическим субъектом нормативных актов аудитор должен установить:

- обеспечивается ли персонал экономического субъекта необходимыми нормативными актами, проводится ли систематическое ознакомление персонала с требованиями нормативных актов;
- привлекаются ли специалисты аудиторских и юридических организаций для получения работниками экономического субъекта необходимых консультаций по бухгалтерскому учету, налогообложению и применению хозяйственного и иного законодательства Российской Федерации;
- разработаны ли внутренние рабочие документы, включая и учетную политику, схемы документооборота и визирования совершаемых хозяйственных операций, и установлен ли контроль за их соблюдением;
- организована ли качественная и работоспособная система бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- применяются ли меры воздействия на персонал экономического субъекта при несоблюдении требований нормативных актов;
- осуществляется ли предварительный контроль законности планируемых крупных сделок с обязательным участием юриста, а также выработкой учетного решения по отражению планируемой сделки в учете и порядка ее налогообложения.

При планировании проверки аудитору следует исходя из особенностей проверяемого экономического субъекта разработать для себя требования, которым должна удовлетворять деятельность субъекта. При этом необходимо обратить особое внимание на нормативные акты, невыполнение которых может стать причиной прекращения или приостановления деятельности экономического субъекта. В данной связи аудитор должен:

- изучать имеющуюся информацию и нормативно-правовую базу, касающуюся экономического субъекта;

- получить у руководителей экономического субъекта сведения о приемах и методах, используемых им для обеспечения выполнения требований нормативных актов;

- обсудить спорные вопросы, неоднозначно решенные в нормативных актах и имеющие существенное значение для проведения проверки, с руководством экономического субъекта;

- проверить наличие документов о регистрации экономического субъекта, необходимых лицензий и других документов, без которых проверяемый экономический субъект не вправе осуществлять производственно-хозяйственную деятельность.

Аудитор должен планировать и проводить проверку с достаточной степенью профессионального скептицизма. Ему следует иметь в виду, что при проведении аудиторских проверок существует аудиторский риск, несмотря на то, что проверка качественно спланирована и квалифицированно проведена в соответствии с требованиями аудиторских правил (стандартов) и других нормативных актов.

Аудитор должен добиваться того, чтобы руководство экономического субъекта принимало меры по выявлению и предупреждению нарушений требований нормативных актов, которые могут исказить бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

Аудитору не следует использовать в своей работе документы налоговых органов, которым отказано в регистрации в Минюсте России и которые не могут быть использованы проверяемым экономическим субъектом в арбитражном суде для подтверждении обоснованности своих действий.

При обнаружении аудитором фактов невыполнения экономическим субъектом требований нормативных актов он должен более тщательно изучить обстоятельства, при которых были допущены нарушения, а также оценить, как повлияют выявленные нарушения на достоверность бухгалтерской отчетности.

В тех случаях, когда получать информацию о действительном или предполагаемом нарушении требований нормативных актов невозможно, аудитор должен реально оценить влияние отсутствия необходимых документов на достоверность аудиторского заключения. Кроме того, следует оценить влияние невыполнения требований нормативных актов экономическим субъектом на другие аспекты аудита, в особенности на достоверность сведений, представленных его руководством. В случае если нарушения не были обнаружены системой внутреннего контроля или не были включены в сведения, которые представи-

ло руководство, аудитор должен пересмотреть оценку возможных рисков, а также степень достоверности сведений, представляемых руководством экономического субъекта.

Если невыполнение требований нормативных актов по бухгалтерскому учету и налогообложению является существенным, то аудитор обязан:

- отразить все такие нарушения в своей рабочей документации;
- учесть влияние отмеченных нарушений на надежность аудиторских доказательств и дальнейшее планирование процедур аудита; сообщить руководству экономического субъекта о замеченных нарушениях в своем письменном отчете;
- сообщить пользователям бухгалтерской отчетности о замеченных нарушениях (указать в аудиторском заключении, выступить на собраниях акционеров и т.п.).

Если аудитор пришел к выводу, что руководство экономического субъекта, включая и работников экономических служб, причастно к фактам невыполнения требований нормативных актов по бухгалтерскому учету и налогообложению, то он должен сообщить об этом высшему органу управления экономического субъекта.

Факты невыполнения требований нормативных актов должны быть учтены аудитором при составлении аудиторского заключения. Мероприятия по проверкам надежности и эффективности функционирования внутрифирменной системы контроля качества аудита должны осуществляться регулярно. Для проведения таких мероприятий требуется определять их объем и содержание, в частности, установить процедуры мониторинга, необходимые для обеспечения достаточной уверенности в том, что политика и процедуры контроля качества фирмы являются эффективными:

- определить цели, подготовить инструкции и пересмотреть программы проверки, используемые при проведении мониторинга;
- определить периодичность и сроки проведения мероприятий по мониторингу;
- определить критерии по отбору персонала для осуществления мониторинга, включая уровни их ответственности в фирме и требования к наличию специальных знаний.

Система мониторинга позволяет гибко реагировать на внутрифирменные изменения, а также на изменения в законодательстве.

Аудиторские организации могут в своей работе дополнять федеральные стандарты, в том числе и стандарт по контролю качества.

Таким дополнением, в частности, может быть контроль над выполнением сроков выполнения работ. Соблюдение сроков выполнения работ является немаловажным фактором, который показывает, насколько эффективно работает внутрифирменная система стандартов (не важно, дифференцированных или единых). Если в организации постоянно нарушаются календарные планы, общие планы аудита, программы аудита, то контроль над выполнением сроков выполнения работы может послужить хорошим инструментом для выявления причин отклонений.

Контроль над выполнением сроков должен проводиться на всех этапах проведения аудита - от преддоговорных экспертиз до выдачи аудиторского заключения. В организации должен быть сотрудник, который отвечает за отслеживание выполнения данных сроков. В частности, составленный общий план аудита может контролировать секретарь, и в случае нарушения сроков информировать руководителей организации либо непосредственно руководителей проверок, которые затем оперативно выявляют причины задержек или сокращений сроков выполнения работ.

Контролировать выполнение подробной программы аудита должен руководитель проверки либо старший аудитор. Отклонения в выполнении программы могут быть вызваны, в частности:

- неверным определением объема работы (следовательно, необходимо пересмотреть порядок проведения предварительных экспертиз по определению объемов работ и порядок определения выборок);
- неправильным распределением аудиторских заданий (поручение задач специалистам, слабо разбирающимся в соответствующих областях, - необходимо пересмотреть порядок составления программ аудита, распределение задач);
- отсутствием сотрудников проверяемого предприятия (что затрудняет получение аудиторских доказательств).

Причины отклонений необходимо систематизировать и анализировать, а затем на основании сделанных выводов вносить коррективы во внутрифирменные стандарты.

Поступила в редакцию 04.03.2007 г.