

## Процессный подход к развитию учетно-аналитического обеспечения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности

© 2014 Сунгатуллина Рашида Нурулловна  
кандидат экономических наук, доцент  
Вятская государственная сельскохозяйственная академия  
610017, г. Киров, Октябрьский пр., д. 133  
E-mail: rashida\_ns@mail.ru

Рассматривается процессный подход к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности, не исключается его применение к формированию других видов отчетности, обосновывается необходимость создания информационной системы аудита в ходе проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности также на основе построения универсальной модели бизнес-процесса аудита.

*Ключевые слова:* бухгалтерская (финансовая) отчетность, информационная система, учетно-аналитическое обеспечение аудита, бизнес-процесс аудита.

Вся система бухгалтерского учета является информационной базой подготовки отчетности и включает информацию первичного, аналитического и синтетического учета. В зависимости от назначения и задач подготовки отчетности организации могут формировать:

- в системе бухгалтерского финансового учета бухгалтерскую (финансовую) отчетность и отчетность, сформированную в рамках требований международных стандартов финансовой отчетности (МСФО);
- в системе управленческого (производственного) учета внутреннюю управленческую отчетность, разновидности которой в зависимости от применяемых подходов (стратегического, процессного, бюджетирования и др.) могут иметь разное содержание;
- в системе бухгалтерского и налогового учета налоговую отчетность.

Выделение видов отчетности можно классифицировать по разным признакам в зависимости от задач управления, для реализации которых необходима та или иная отчетность.

Формирование единого информационного пространства для подготовки разных видов отчетности лежит в плоскости решения проблемы интеграции данных разных видов отчетности. Эти вопросы исследуются как зарубежными, так и отечественными авторами, они посвящены в большей степени построению интегрированной учетной системы. Различные аспекты построения такой системы исследованы в трудах И.В. Аверчева<sup>1</sup>, О.С. Глинской<sup>2</sup>, В.Ф. Палия<sup>3</sup>, М.А. Вахрушиной<sup>4</sup>, И.А. Мальсагова<sup>5</sup>, Я.В. Соколова<sup>6</sup>, Е.А. Шарватовой<sup>7</sup>, Л.В. Шуклова<sup>8</sup> и др.

Ряд авторов исследуют с разных подходов учетно-аналитическое обеспечение аудита. Так,

в качестве источников информации в аудите А.Д. Шеремет и В.П. Суйц выделяют:

- информацию, отражающую сведения, остающиеся за пределами учета (такая информация может быть получена во время встреч и обсуждений с административными работниками, с руководителями вышестоящих организаций или исполнительным составом);
- оценку условий производства и состояния материальных активов на основе личных наблюдений (для этого производится осмотр основных производственных участков и складов)<sup>9</sup>.

Аудит как информационная система представлен внешней информационной средой и информационной средой, формируемой в процессе аудита<sup>10</sup>. В свою очередь, **внешняя информационная среда** включает следующую информацию:

- о деятельности аудируемого лица, получаемую в ходе осуществления этим лицом финансово-хозяйственной деятельности, и информацию, получаемую о нем в процессе аудита;
- пользователя, поступившую в процессе аудита, о его намерениях, целях и решениях, связанных с результатами аудита аудируемых субъектов;
- законодательно-нормативную;
- о внешней среде, в которой протекает деятельность аудируемого субъекта, формируются интересы пользователей результатов аудита и развивается законодательно-нормативная база аудита.

Учетно-аналитическое обеспечение аудита можно рассматривать как информационную систему, используемую в процессе проведения аудиторских проверок и формирования мнения аудитора о достигнутых результатах согласно цели проведения аудиторской проверки. Только дан-

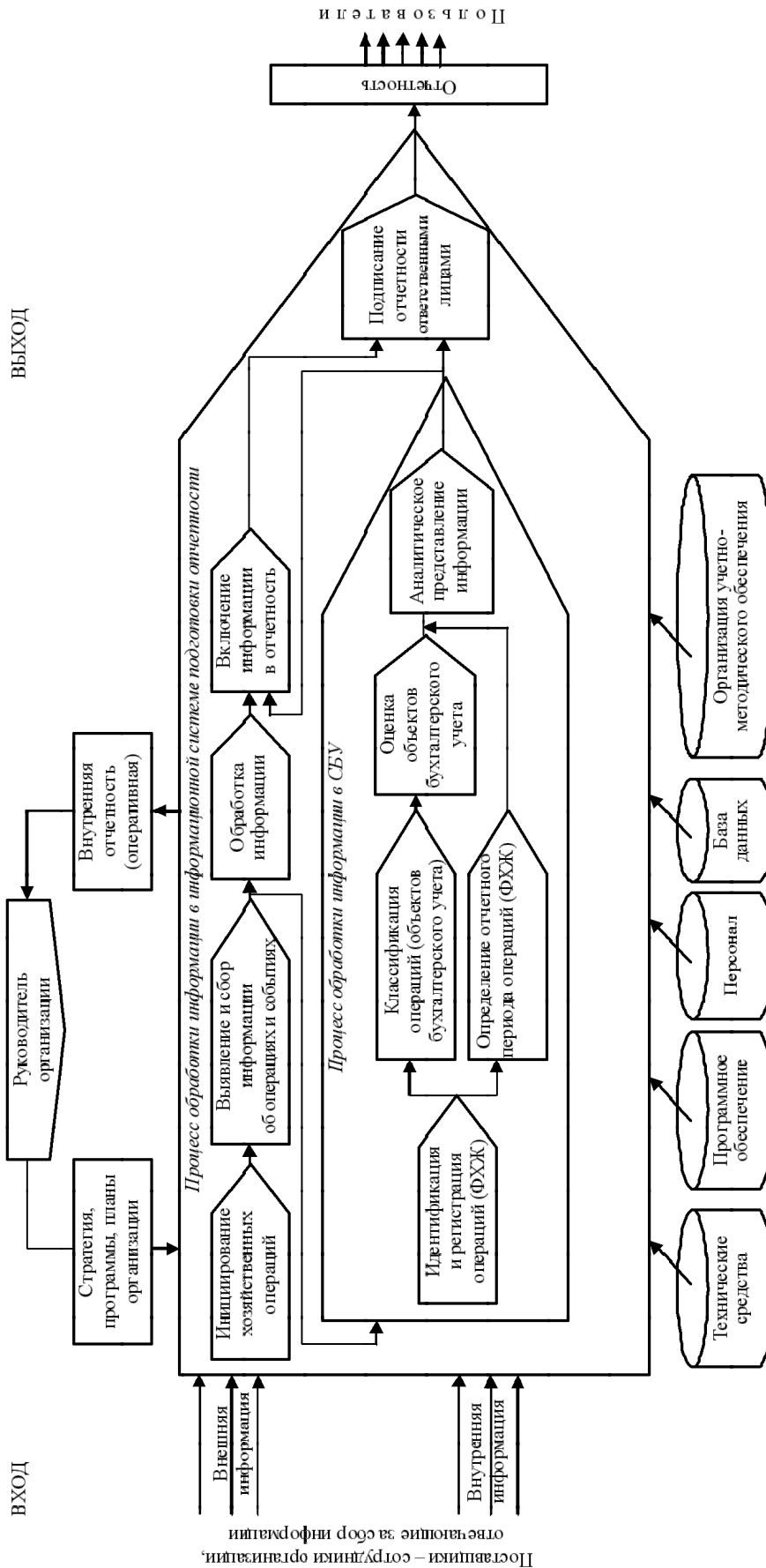


Рис. 1. Бизнес-процесс подготовки отчетности

ная информационная система будет далеко не полной, если не учитывать той информации, которая вырабатывается непосредственно аудиторами в процессе аудита. То есть речь идет об информационной системе, формируемой под воздействием и в процессе аудита, которая состоит из публичной информации, представляемой в аудиторском заключении, и конфиденциальной информации, сохраняемой в самой системе.

Систему бухгалтерского учета современной организации нельзя рассматривать обособленно от информационной системы управления организации. Эти информационные системы имеют много общего. Различия состоят в том, что в системе бухгалтерского учета обрабатывается часть информации, необходимой для подготовки отчетности, и требования к ее формированию, представлению и раскрытию устанавливаются законодательными, нормативно-правовыми и внутренними регламентирующими документами (являются частью организационно-методического обеспечения).

В информационном обеспечении аудита, как уже было отмечено ранее, значительную долю составляет учетно-аналитическое обеспечение бухгалтерской (финансовой) отчетности, под которым следует понимать совокупность информации, необходимой для формирования показателей отчетности, а также способов, процедур и методов сбора и обработки информации, которые осуществляются сотрудниками организации с применением технических и программных средств и соблюдением установленных регламентов.

Информационная система подготовки отчетности используется для решения различных управленческих задач, ее продуктом (конечным результатом) могут быть различные виды отчетности.

Характеристики разных видов отчетности определяют выбор процедур аудита и сам процесс оказания аудиторской услуги, т.е. оказывают влияние на методику аудита. Рассмотрим подготовку отчетности с позиции процессного подхода для дальнейшего применения этого подхода к подготовке разных видов отчетности. Бизнес-процесс подготовки отчетности представлен на рис. 1<sup>11</sup>.

В представленной модели выделены основные процессы, определяющие сущность процедур, необходимых для преобразования входной информации в выходную. Результатом преобразований (конечным продуктом процесса) являются различные виды отчетности организации. Входом процесса служит внешняя и внутренняя информация о финансово-хозяйственной деятельности организации и среде, в которой она осуществляется. Поставщиками информации будут

сотрудники организации, ответственные за сбор информации, необходимой для подготовки отчетности. Состав таких сотрудников и их обязанности определяются должностными инструкциями или другими регламентирующими документами. Потребителями продукта - отчетности организации выступают пользователи, принимающие управленческие решения на основе данных, содержащихся в отчетности. В зависимости от вида отчетности это могут быть различные группы внешних и внутренних пользователей.

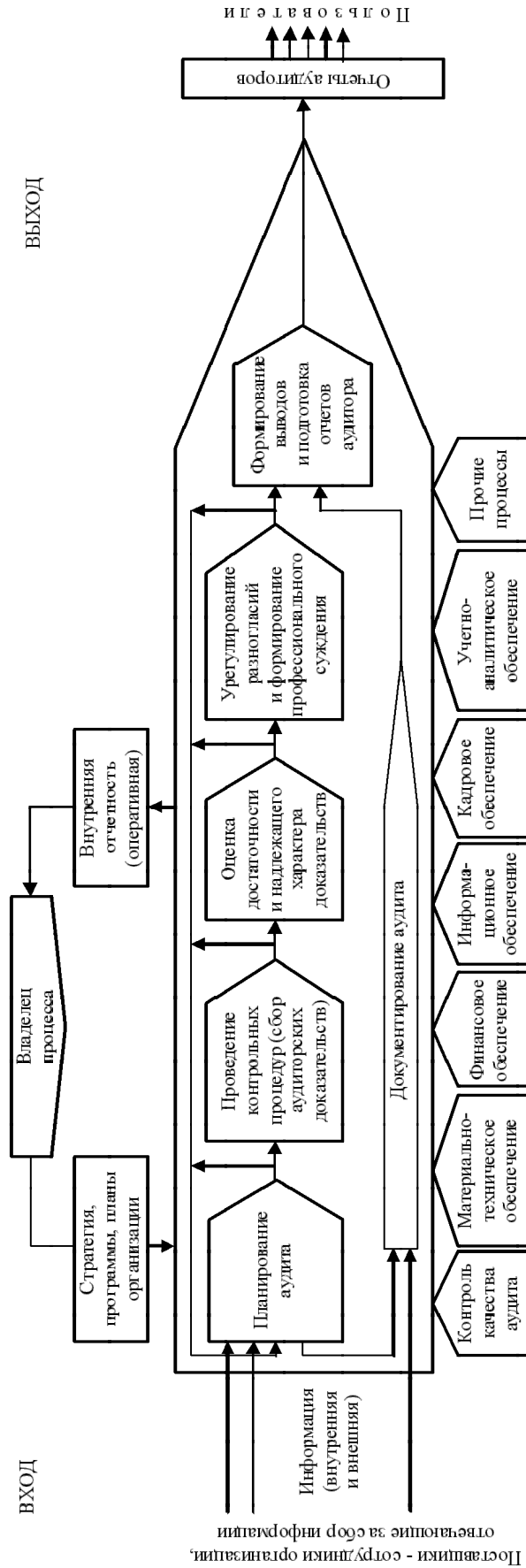
Владельцем процесса является руководитель организации, ответственный за организацию учета и подписывающий (утверждающий) отчетность при ее представлении пользователям. Этот вывод основан на положениях Закона "О бухгалтерском учете", в соответствии с которым ведение бухгалтерского учета организуется руководителем экономического субъекта.

Реализация стратегии аудиторской проверки на основе процессного подхода соответствует стратегическому (предпринимательскому) типу управления организации и обеспечивает понимание деятельности и оценку рисков возможного искажения отчетности в соответствии с концепцией риск-ориентированного аудита. Однако ее применение может быть ограничено типом управления, реализуемым руководством. При использовании процессного подхода в управлении организацией стратегия проверки бизнес-процессов диктуется задачами достижения понимания деятельности организации. Сложность применения процессного подхода связана с большим их разнообразием, невозможностью установить однозначные критерии их выделения, а также недостаточным методическим обеспечением.

Применение процессного подхода в целях совершенствования методики аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности показано на рис. 2.

Определяя представленную модель как общую, мы исходили из возможности ее применения как к задачам внешнего, так и внутреннего аудита, к выполнению процедур проверки различных объектов. В случае внешнего аудита владельцем процесса является руководитель проверки, который организует работу аудиторской группы в соответствии с планом и программой аудита и несет ответственность за выполнение аудиторского задания и качество аудита. Руководитель проверки подчиняется руководству аудиторской фирмы.

Применительно к организации внутреннего аудита владельцем процесса является руководитель службы внутреннего аудита, подчиняющийся непосредственно руководителю организации (или собственнику).



Вспомогательные процессы

Рис. 2. Общая модель бизнес-процесса аудита

Входом процесса служит информация о деятельности организации, а ее поставщиками – сотрудники проверяемой организации. Содержание технологии процесса представлено процедурами, выполняемыми в ходе аудита: планированием аудита, сбором аудиторских доказательств, оценкой достаточности и надлежащего характера доказательств, урегулированием разногласий и формированием профессионального суждения в отношении результатов аудита, документированием аудита, формированием выводов и подготовкой отчетов аудиторов. При этом связи внутри бизнес-процесса сложные. Документирование аудита осуществляется на протяжении всей аудиторской проверки, а результаты аудита, полученные на разных этапах его проведения, могут быть использованы для корректировки плана и программы аудита (показаны в модели как обратная связь).

Выходом процесса являются отчеты аудиторов, содержащие выводы и рекомендации, имеющие ценность для пользователей результатов аудита. Ценность выходной информации состоит в том, что она используется для принятия управленческих решений и способствует снижению информационного риска.

Аудит в данной модели рассматривается как основной бизнес-процесс, который должен быть обеспечен ресурсами. По отношению к аудиту процессы обеспечения ресурсами являются вспомогательными. Это процессы материально-технического, кадрового, информационного, методического и другого обеспечения, а также контроль качества аудита (выполнения аудиторского задания). Приведенное описание информационной системы подготовки отчетности, бизнес-процесса подготовки отчетности, подходов к выбору стратегии аудита дает необходимую картину элементов разработанной бизнес-модели аудита.

Вышеизложенное позволяет акцентировать внимание на следующих важных положениях:

1. Вся система бухгалтерского учета с ее элементами и процедурой формирования информации является частью учетно-аналитического обеспечения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Поэтому проблема формирования информационной среды с использованием разных видов (подсистем) учета есть, в свою очередь, проблема формирования информационного обеспечения аудита.

2. Информация, полученная в ходе (процессе) аудита, ее обработка, систематизация, интерпретация дополняют информационное обеспечение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. В этой связи необходимо понимание

информационного процесса аудита, развивающее поэтапной работой с информацией систему учетно-аналитического обеспечения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Особенностью этого развития является применение процессного подхода.

3. Представление информации отчетности (разных ее видов) для разных пользователей определяет рамки информационной системы управления организацией (ИСУО), центральное место в которой по-прежнему отведено системе бухгалтерского учета.

4. Характерные признаки разных видов отчетности, аудируемых в целях более эффективного управления организацией, влияют на установление вида и процедур аудиторских услуг. При этом сохраняется определенная последовательность подготовки отчетности, независимо от ее вида, что представлено в виде бизнес-процесса подготовки отчетности. Это позволяет в общей схеме выделить процессы, определяющие сущность конкретных процедур, необходимых для преобразования учетной информации в показатели отчетности.

5. Выбор методического инструментария и процедур аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности (как основного рассматриваемого вида отчетности, как объекта общего аудита) подчинен стратегии аудиторской проверки, под которой понимается применяемый подход и выбранная методика аудита, используется необходимое информационное обеспечение.

6. Известные подходы при определении областей проверки и формирования методики аудита (бухгалтерский, юридический, специальный, отраслевой), дополненные процессным подходом, тесно связаны с циклами хозяйственных операций аудируемой организации или ее основными бизнес-процессами. Это позволяет выделять циклы в качестве отдельных сегментов аудита и тем самым оптимизировать (чаще всего сокращать) информационное обеспечение аудита конкретного вопроса бухгалтерской (финансовой) отчетности. Циклический подход, в свою очередь, может использоваться на практике для разработки программы аудита, конкретных аудиторских процедур, направленных на сбор доказательств для подтверждения или опровержения предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

7. Уточняемые на практике элементы формирования учетно-аналитического обеспечения бухгалтерской (финансовой) отчетности и информационного обеспечения процесса аудита этой отчетности являются основанием развить процессный подход в отношении не только бух-

галтерской (финансовой) отчетности, но и аудита. С этой целью построена модель бизнес-процесса аудита и обосновано ее содержание.

<sup>1</sup> *Аверчев И.В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М., 2008.

<sup>2</sup> *Глинская О.С.* Аудит прогнозной финансовой информации: теория и методология : монография. Йошкар-Ола, 2010.

<sup>3</sup> *Палий В.Ф.* Современный бухгалтерский учет. М., 2003.

<sup>4</sup> *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студ. вузов, обучающихся по экон. спец. 3-е изд., доп. и перераб. М., 2005.

<sup>5</sup> *Мальсагов И.А.* Интегрированная система стратегического управленческого учета, анализа и кон-

троля холдинга: методология и организация. Йошкар-Ола, 2013.

<sup>6</sup> Управленческий учет: учеб. пособие (Бакалавриат) / под ред. Я.В. Соколова. М., 2012.

<sup>7</sup> *Шароватова Е.А.* Концепция современного развития управленческого учета : монография. М., 2011.

<sup>8</sup> *Шуклов Л.В.* Управление развитием предприятий. Бухгалтерский и финансовый аспекты : монография. М., 2012.

<sup>9</sup> *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит : учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2003.

<sup>10</sup> *Миронова О.А., Азарская М.А.* Аудит: теория и методология : учеб. пособие. М., 2005.

<sup>11</sup> URL: <http://www.iso.org/iso/ru/home/standards.htm>.

*Поступила в редакцию 06.11.2014 г.*