

УДК 657.6

**ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ СОВМЕЩЕНИЯ ПООБЪЕКТНОГО И
ЦИКЛИЧЕСКОГО ПОДХОДОВ В АУДИТЕ**

Тимошенко Евгений Станиславович
студент кафедры «Экономика, управление и инвестиции»
Южно-Уральского государственного университета
e-mail: evspol@yandex.ru

Мурашева Наталья Ильинична
старший преподаватель кафедры
«Экономика, управление и инвестиции»
Южно-Уральского государственного университета
e-mail: nimurasheva@mail.ru

В статье рассмотрены и проанализированы пообъектный и циклический подходы к проведению аудита. Выявлены преимущества и недостатки каждого из рассматриваемых подходов, а также ряд ограничений в их использовании. В силу данных ограничений, предложен новый, «комбинированный» подход к проведению аудита, суть которого состоит в сочетании пообъектного и циклического подходов. Комбинированный подход основывается на методе направленного тестирования, что позволяет значительно сократить затраты труда и времени на проведение аудита, и способствует проведению более детальной проверки. Таким образом, комбинированный подход сочетает в себе основные преимущества пообъектного и циклического подходов. На основе показателя производительности труда был разработан и проверен на практике коэффициент эффективности аудиторской проверки. Также в статье представлен набор факторов, влияющих на составляющие данного коэффициента. Был проведён сравнительный анализ эффективности

применения комбинированного и пообъектного подходов. Эффективность аудиторской проверки при том или ином подходе была рассмотрена на примере проведения аудита двух организаций. По результатам проведённого анализа была доказана более высокая эффективность аудита при комбинированном подходе.

Ключевые слова: аудит, аудиторская проверка, проведение аудита, пообъектный подход, циклический подход, комбинированный подход, коэффициент эффективности аудиторской проверки.

В современных рыночных условиях, организации нуждаются в аудиторах-профессионалах своего дела, которые бы способствовали формированию большего доверия пользователей к финансовой отчётности, а также выгодно отличали бы её на фоне других организаций, не проходящих аудиторскую проверку.

Аудиторским организациям нужны новые технологии аудита, позволяющие рационально провести проверку.

Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчётности, заинтересованы в достоверности информации, представляемой организациями, поскольку принимая важные экономические решения на основе такой отчётности, они несут определённые риски.

Существует набор различных подходов к проведению аудита, имеющих ряд отличительных особенностей. Основными являются пообъектный и циклический подходы.

Пообъектный подход разделяет всю аудиторскую проверку на участки, которые представляют собой объекты бухгалтерского учёта. Проверка осуществляется без установления взаимосвязей между счетами бухгалтерского учёта, то есть оборот каждого счёта проверяется отдельно как по дебету, так и по кредиту.

Данный подход является наиболее распространённым среди аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, поскольку бухгалтерское и налоговое законодательство регламентирует учёт именно объектов бухгалтерского учёта.

Главным преимуществом пообъектного подхода является то, что руководитель аудиторской группы может распределить сегменты аудита между членами группы согласно их квалификации. Допускается привлекать малоквалифицированных сотрудников, что в дальнейшем приводит к повышению квалификации аудиторов и обновлению кадрового состава аудиторской организации.

Также, положительным моментом является то, что пообъектный подход к аудиту способствует более детальному проведению аудиторской проверки. Подход обеспечивает получение более подробной информации, а также способствует детальному исследованию разделов бухгалтерского учёта и контролирует действия между членами аудиторской группы.

Пообъектный подход является более простым в понимании членами аудиторской группы, повсеместно применяется отечественными аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

Главный недостаток пообъектного подхода заключается в дублировании действий аудиторов, что приводит к большим затратам труда и времени, так как проверке подвергаются не только остатки по счетам бухгалтерского учёта, но и обороты как по дебету, так и по кредиту без установления взаимосвязи между счетами бухгалтерского учёта.

Поэтому для обобщения полученных в ходе проверки результатов, следует проанализировать взаимосвязь данных между счетами бухгалтерского учёта и только после этого формировать мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности аудируемого лица.

Данный подход нельзя назвать рациональным, поскольку одни и те же хозяйственные операции и документы, обеспечивающие взаимосвязь данных по

счета бухгалтерского учёта могут проверяться членами аудиторской группы неоднократно при проверке различных сегментов аудита.

Чтобы более наглядно раскрыть недостаток данного подхода, приведём пример:

Аудиторская группа состоит из 4 человек: руководитель проверки и три аудитора. Руководитель, придерживаясь пообъектного подхода, избрал в качестве сегментов аудита проверку основных средств, НДС по приобретённым ценностям, а также задолженность поставщикам и подрядчикам. Чтобы подтвердить достоверность данных по этим сегментам, необходимо осуществить проверку счёта 01 «Основные средства», 19 «НДС по приобретённым ценностям» и 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками».

Руководитель аудиторской проверки распределил проверку данных сегментов между тремя оставшимися участниками аудиторской группы:

Первый аудитор осуществляет проверку операций с основными средствами, второй – проверку расчётных операций по НДС, а третий – проверяет расчёты с контрагентами (поставщиками и подрядчиками). Очевидно, что данные сегменты аудиторской проверки тесно взаимосвязаны между собой. К примеру, хозяйственная операция по приобретению основных средств, отражается проводками:

1) Дт01Кт60 – поступление основного средства и признание кредиторской задолженности перед поставщиком;

2) Дт19-1Кт60 – отражение НДС по приобретённым основным средствам;

3) Дт60Кт51 – осуществление расчёта с поставщиком основного средства.

Несложно заметить, что каждая из вышеуказанных проводок имеет оборот по счёту 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками». Примечательно, что первая проводка относится к сегменту проверки операций с основными средствами, поскольку данная проводка отражает операцию по поступлению основных средств в организацию. Согласно условию примера,

данным сегментом занимается первый аудитор. Вторая проводка отражает расчётные операции входящего НДС, проверку которых осуществляет второй аудитор, а третья указывает на то, что расчёт с поставщиком основного средства был осуществлён (проверкой расчётов с поставщиками и подрядчиками занимается третий аудитор). Таким образом, с большой долей вероятности можно заявить о том, что счёт 60 будет проверен неоднократно каждым аудитором. В большинстве случаев такое дублирование действий является нерациональным и приводит к дополнительным затратам труда и времени. Исходя из этого вывода, нельзя говорить о том, что применяя пообъектный подход, аудиторская организация будет способна каким-либо образом снизить затраты на проведение аудита.

Такое дублирование действий приводит к дополнительным затратам труда и времени. Однако аудиторская организация может добиться повышения эффективности процесса аудита путём выделения в качестве его объектов, так называемых циклов хозяйственных операций, то есть, применив циклический подход.

При циклическом подходе в качестве сегментов аудита выделяются циклы хозяйственных операций. При выделении циклов учитываются особенности хозяйственной деятельности аудируемого лица, системы бухгалтерского учёта и документооборота. То есть для каждого аудируемого лица сегментация по циклам будет индивидуальна.

Циклический подход широко используется зарубежными авторами методик проверки финансовой (бухгалтерской) отчётности. Э.А. Аренс и Дж.К. Лоббек выделяют в качестве сегментов проверки следующие циклы:

- реализация и получение выручки;
- товарные и расчётные операции;
- организация и оплата труда;
- операции с товарно-материальными ценностями;
- формирование капитала и его доходность.

Авторы зарубежных практик именуют сегменты аудита циклами деловой активности и в качестве основных выделяют аудит получения доходов, покупки и производства, а специфическими циклами – аудит имущества и инвестиций.

По мнению отечественных авторов: Ю.А. Данилевского, С.М. Шапигузова, Н.А. Ремизова и Е.В. Старовойтовой, применение циклического подхода в российских условиях также является целесообразным, однако следует несколько адаптировать опыт международных практик.

Как правило, в качестве циклов хозяйственных операций, отечественные авторы выделяют:

- цикл приобретения;
- цикл производства;
- цикл продаж, получения доходов и формирования финансового результата;
- цикл оплаты;
- цикл использования прибыли и формирования капитала;
- цикл инвестирования.

В цикл приобретения входят хозяйственные операции, которые так или иначе связаны с приобретением как оборотных, так и внеоборотных активов (кроме финансовых вложений) и приводят к возникновению кредиторской задолженности.

Аудит цикла производства предполагает проверку операций, связанных с процессом потребления производственных ресурсов в целях создания готовой продукции.

Цикл продаж, получения доходов и формирования финансового результата складывается из хозяйственных операций, связанных с выбытием готовой продукции и иных активов, которые приводят к образованию дебиторской задолженности. Кроме того, в данный цикл входят операции получения доходов и осуществления связанных с ними расходов, приводящие к образованию какой-либо задолженности и (или) к оттоку активов организации.

В цикл оплаты входят операции, связанные с погашением задолженности, а также с движением, как наличных, так и безналичных денежных средств.

Хозяйственные операции, связанные с использованием прибыли и формированием капитала составляют цикл, который так и называется: цикл использования прибыли и формирования капитала, а цикл операций, связанных с осуществлением финансовых вложений представляет собой цикл инвестирования.

В ходе аудита, как правило, циклы хозяйственных операций проверяют по отдельности. При этом организуют проверку таким образом, чтобы можно было своевременно выявлять взаимосвязи между циклами.

Циклический подход основывается на методе направленного тестирования, предполагающего проверку только одного оборота с подтверждением корреспондирующего счёта.

Поскольку любая хозяйственная операция в бухгалтерском учёте производится в системе счетов бухгалтерского учёта с помощью двойной записи, то искажения или пропуск какой-либо записи по дебету одного счёта приведёт к искажению (пропуску) записи по корреспондирующему счёту (и наоборот). Направленное тестирование означает, что в ходе проверки одного счёта на предмет завышения, в это же время проверяется корреспондирующий счёт также на предмет завышения. Таким образом, проверив записи по дебету одного счёта, можно сделать вывод о достоверности по корреспондирующим счетам кредитовых записей.

При данном подходе, дебетовые обороты проверяются аудитором на предмет завышения, а кредитовые – на предмет занижения. То есть, расходы и активы не должны быть завышены, а обязательства и доходы – занижены. Такой подход к проверке объясняется требованием осмотрительности в бухгалтерском учёте.

При направленном тестировании важным обстоятельством является правильность установления исходной точки, то есть определения тех счетов,

записи по которым будут проверены для подтверждения достоверности записей по корреспондирующим счетам.

Как правило, на практике получение доказательств в отношении расходов и обязательств, а также в отношении счетов учёта денежных средств считается более простым и надёжным способом, поскольку достоверность записей на этих счетах могут подтвердить внешние источники (контрагенты).

Главным недостатком циклического подхода является то, что аудиторской организации требуются квалифицированные сотрудники, которые будут способны проверить циклы с установлением имеющихся взаимосвязей.

Существуют сложности при составлении общего плана и программы аудиторской проверки, которая была бы единой для всех аудируемых лиц, а также сложности в определении циклов, которые способны охватить все хозяйственные операции, осуществляемые аудируемым лицом. Кроме того, аудируемое лицо может осуществлять несколько видов деятельности и в таком случае, при выделении какого-либо цикла аудитору необходимо учитывать различные варианты учёта хозяйственных операций.

Поскольку циклы хозяйственных операций определяются для каждого субъекта индивидуально, данный подход требует глубокого изучения как системы бухгалтерского учёта, применяемой в организации, так и особенностей хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Однако главным преимуществом циклического подхода является исключение дублирующих процедур, приводящее к повышению эффективности проверки. Такое исключение позволяет снизить затраты труда и времени, необходимые членам аудиторской группы для проведения аудиторской проверки, а также рационально распределять обязанности внутри аудиторской группы, без какого-либо дублирования их действий.

Кроме того, циклический подход позволяет сократить объёмы обмена информацией между участниками группы, а также более эффективно выявлять искажения, так как данный подход ориентирован не на остатки, а на обороты по счетам.

В тот или иной цикл хозяйственных операций могут входить сразу несколько объектов бухгалтерского учёта. Причём, некоторые объекты проверяются в нескольких циклах (в одном цикле проверяются дебетовые записи по счетам, а в другом – кредитовые).

На практике аудиторы сталкиваются с забалансовыми счетами, которые невозможно проверить, используя циклический подход. Кроме того, у организации могут быть ошибки в корреспонденции счетов, и достоверность отраженных сумм необходимо будет перепроверить более детально. А также у любого аудируемого лица могут проводиться сложные и нетиповые операции, которые также следует проверить более тщательно.

Таким образом, существует ряд ограничений использования того или иного подхода по отдельности.

В связи с вышеизложенным, необходима разработка подхода, который позволил бы значительно сократить затраты труда и времени на проведение аудита, и способствовал бы проведению более детальной проверки.

Вследствие этого был разработан комбинированный подход. Его необходимость объясняется тем, что проведение качественной и своевременной, а главное – эффективной аудиторской проверки является одной из главных потребностей аудиторских организаций, которая может быть удовлетворена через совмещение циклического и пообъектного подходов.

Комбинированный подход предполагает сегментировать бухгалтерскую информацию так, чтобы исключить дублирование проверки одних и тех же хозяйственных операций аудируемого лица через установление взаимосвязей между счетами, а также осуществить детальную проверку наиболее важных, по мнению аудитора объектов.

Для выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, решается ряд задач.

Согласно ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства», аудитору необходимо получить аудиторские доказательства в рамках конкретного задания, удовлетворяющих критериям надлежащего характера и достаточности.

Как раз к этой задаче и относится вопрос оптимизации временных затрат. Кроме того, в интересах аудиторской организации обеспечить экономичность проведения аудиторской проверки, выражающейся в покрытии затрат, как минимум, и получении положительного финансового результата (прибыли) от её проведения.

Для повышения эффекта при комбинированном подходе, в части того, что можно проверить циклично, использование метода направленного тестирования позволяет сократить число аудиторов в группе. Если каждый цикл хозяйственных операций будет проводиться одним аудитором, согласно схеме состава циклов, представленной на рисунке 1, некоторые объекты аудита при такой проверке будут сокращены, а следовательно – и состав рабочей группы аудиторов может значительно сократиться, что позволит провести аудит с меньшими затратами труда и времени, а значит, – с меньшими стоимостными затратами на его проведение.

Очевидна прямая зависимость временных и стоимостных затрат на проведение аудита от количественного состава рабочей группы аудиторов. То есть, чем меньше аудиторов будут проводить проверку, тем меньше затрат по оплате труда понесёт аудиторская организация, и следствием этого будет повышение финансового результата. Таким образом, численность аудиторов будет влиять на фонд оплаты труда в целом по аудиторской организации и индивидуально на заработную плату для каждого сотрудника.

В целях оценки эффективности аудита предлагается использовать предложенный коэффициент эффективности аудиторской проверки, который позволит сравнивать эффективность применения того или иного подхода. Данный коэффициент был разработан на основе расчётной формулы производительности труда:

$$ПТ = \frac{К}{В}, \quad (1)$$

где ПТ – производительность труда;

К – количество выпущенной продукции, в натуральных измерителях;

В – время на изготовление продукции, чел./час.

Модифицировав данную формулу, не нарушив при этом смысловую нагрузку, перенеся данные показатели из отрасли производственных предприятий в аудиторскую отрасль, получим формулу расчёта коэффициента эффективности аудита:

$$K = \frac{D}{B}, \quad (2)$$

где К – коэффициент эффективности аудиторской проверки;

Д – объём выборки из генеральной совокупности, шт.;

В – время на проверку выборки с учётом совокупности факторов, чел./час.

Выборка представляет собой количество документов, проверяемых аудитором в общем объёме генеральной совокупности или в общем объёме всех документов, подлежащих проверке.

Для воздействия на данный коэффициент необходимо определить факторы, влияющие как на объём аудиторской выборки, так и на время проверки выборочной информации.

Полный перечень факторов, влияющих на объём выборки представлен в Приложении №2 «Примеры факторов, влияющих на объём отобранной совокупности для проверки по существу» к ФПСАД 16 «Аудиторская выборка», факторы частично представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Факторы, влияющие на объём выборки

| Фактор | Влияние на объём выборки |
|---|--------------------------|
| Увеличение аудиторской оценки риска средств внутреннего контроля | Увеличение объёма |
| Увеличение необходимой степени доверия аудитора (уменьшение риска того, что аудитор сочтёт, что существенная ошибка отсутствует, в то время как она в действительности будет иметь место) | Увеличение объёма |
| Увеличение значения общей ошибки, которую аудитор готов признать допустимой (допустимая ошибка) | Уменьшение объёма |
| Большее использование других аудиторских процедур проверки по существу, направлен- | Уменьшение объёма |

| Фактор | Влияние на объём выборки |
|--|--------------------------|
| ных на подтверждение одной и той же предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчётности | |

Факторы, влияющие на время проверки выборочной информации, представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Факторы, влияющие на время проверки выборки

| Фактор | Влияние на время проверки |
|--|-----------------------------|
| Масштабы деятельности аудируемого лица (наличие сети филиалов и представительств) | Увеличение временных затрат |
| Увеличение объёма проверяемой информации | Увеличение временных затрат |
| Увеличение количества аудиторов в рабочей группе | Уменьшение временных затрат |
| Отрасль, в которой предприятие осуществляет хозяйственную деятельность | |
| Профессиональный уровень подготовки аудиторов, большее число высококвалифицированных аудиторов, участвующих в проверке | Уменьшение временных затрат |

Предполагается, что для каждого аудируемого лица в силу особенностей, сложности и масштабов хозяйственной деятельности на объекты проверки будут отводиться свои нормы как временных затрат, так и объёмов выборки. Кроме того, при определении объёма выборки в ходе проверки того или иного аудируемого лица рекомендуется учитывать оценку риска существенного искажения, а также результаты тестирования системы внутреннего контроля. Примерные нормы временных затрат и объём аудиторской выборки необходимо закрепить во внутрифирменных стандартах аудиторской организации с учётом вышеизложенных факторов.

Для проверки использования коэффициента на практике рассмотрим пример проведения аудита в двух организациях различными подходами:

Аудиторская организация оценила факторы, влияющие на показатель временных затрат и объём аудиторской выборки двух организаций и пришла к выводу о том, что на проверку первой организации при пообъектном подходе будет затрачено 55 чел./час., а при комбинированном подходе – 45 чел./час.

При этом аудиторы будут проверять лишь пятую часть элементов генеральной совокупности.

По другой организации показатель временных затрат был оценен при пообъектном подходе в 32 чел./час., а при комбинированном – 25 чел./час. При этом масштабы деятельности аудируемого лица позволили аудитору определить, что проверка будет являться сплошной, то есть выборка отбираться не будет.

Результаты планирования аудита представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Результаты планирования аудиторских проверок

| Организация | Коэффициент эффективности аудита при пообъектном подходе | Коэффициент эффективности аудита при комбинированном подходе | Изменение |
|---------------------------|--|--|-------------------------|
| Организация 1 | $K=2500:55\text{чел./час.}=45,45$ | $K=2500:45\text{чел./час.}=55,55$ | 10,1 (–10 чел./час.) |
| Организация 2 | $K=1000:32\text{чел./час.}=31,25$ | $K=1000:25\text{чел./час.}=40$ | 8,75 (–7 чел./час.) |
| Коэффициент эффективности | 76,7 | 95,55 | 18,85 |

Таким образом, сравниваемые объёмы выборочной информации равны, а план проверки при комбинированном подходе сократил объём временных затрат в среднем на 20%. Это способствовало повышению эффективности аудиторской проверки. Заметим, что в сумме, коэффициент эффективности при комбинированном подходе оказался больше, это означает, что данный подход является более эффективным.

По нашему мнению, применение коэффициента эффективности аудиторской проверки позволило доказать, что при равных объёмах проверяемой информации, трудозатраты при комбинированном подходе значительно меньше, поскольку проверка происходит с установлением взаимосвязей между счетами.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» – ред. от 01.12.2014.

2. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».

3. Приказ Минфина РФ от 16.08.2011 № 99н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности и внесении изменения в федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», утвержденный Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 августа 2010 г. № 90н» (вместе с "ФСАД 7/2011. Федеральный стандарт аудиторской деятельности. Аудиторские доказательства», «ФСАД 8/2011. Федеральный стандарт аудиторской деятельности. Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам», «ФСАД 9/2011. Федеральный стандарт аудиторской деятельности. Особенности аудита отдельной части отчетности») (Зарегистрировано в Минюсте РФ 06.10.2011 № 21986).

4. Данилевский, Ю.А. Аудит: Учебное пособие / Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова. – 2-е изд. – М: Изд-во ИД ФБК ПРЕСС, 2002. – 544 с.

EFFICIENCY ASSESSMENT OF COMBINATION OBJECT AND CYCLICAL APPROACH IN AUDIT

Timoshenko E.S.

student of chair «Economics, Management and Investment»

South Ural State University

e-mail: evspol@yandex.ru

Murasheva N.I.

senior lecturer (research supervisor) of chair

«Economics, Management and Investment»

South Ural State University

e-mail: nimurasheva@mail.ru

Abstract. In article the main approaches of carrying out audit (object and cyclic) are considered and characterized. Advantages and disadvantages of the considered approaches, and also a number of restrictions in their use are revealed. Owing to these restrictions, the author of article offered the new, “combined” approach to carrying out audit which essence consists in a mix of object and cyclic approaches. The combined approach is based on a method of the directed testing that allows to reduce considerably labor costs and time for carrying out audit, and helps carrying out more detailed check. Thus, the combined approach mixes the main advantages of object and cyclic approaches. On the basis of an indicator of labor productivity the audit effectiveness ratio inspection was developed and checked in practice. Also the set of the factors influencing components of this ratio is presented in article. The comparative analysis of efficiency of the combined and object approaches application was carried out. Efficiency of an audit inspection was considered by the example of carrying out audit of two organizations. The results of the carried-out analysis were proved the efficiency of audit using combined approach.

Keywords: audit, approaches of the audit, object approach, cyclical approach, combined approach, the audit effectiveness.