

## 4. ОБЩИЙ АУДИТ

### 4.1. НАПРАВЛЕНИЯ И ПРОБЛЕМЫ СТАНДАРТИЗАЦИИ АУДИТА

Федоренко И.В., к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета Красноярского государственного торгово-экономического института;

Золотарева Г.И., к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета Сибирского государственного аэрокосмического университета

В статье рассматриваются проблемные вопросы стандартизации аудита. Анализируются нормы федерального закона «Об аудиторской деятельности», Федеральных правил (стандартов) аудита. Авторы рассматривают сферы регулирования аудиторских стандартов. На основе проведенного анализа в статье рассматривается место внутренних стандартов аудиторских организаций в системе стандартизации аудита, а также обобщаются подходы по подготовке и составлению внутренних стандартов. В статье предложен авторский алгоритм разработки и применения внутренних стандартов аудита. Авторы формулируют проблемные задачи стандартизации на внутрифирменном уровне и рассматривают пути их реализации. Решение рассмотренных проблемных задач позволит обеспечить качество аудита и конкурентоспособность аудиторской организации на рынке аудиторских услуг.

Стандартизация аудита является важным элементом обеспечения его качественного осуществления. Тем не менее, многие аудиторские организации сталкиваются с целым рядом проблем, связанных с выполнением и последующим соблюдением требований стандартизации аудита.

Согласно Закону «Об аудиторской деятельности» №119-ФЗ [1] (далее – закон 119-ФЗ), правила (стандарты) аудиторской деятельности – это 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.

Данное определение устанавливает необходимость использования стандартов аудита, сферы применения которых можно разделить на четыре группы.

#### **Установление требований к порядку осуществления аудиторской деятельности**

К этой области регулирования можно отнести все принятые федеральные стандарты аудиторской деятельности, а также внутренние стандарты аудиторских организаций и аудиторских объединений, поскольку они так или иначе регламентируют порядок осуществления аудита, их наличие, по мнению многочисленных авторов, является необходимым показателем профессионализма деятельности аудиторской организации, способствует качеству и надежности аудита, создает при их соблюдении дополнительный уровень гарантии результатов аудиторской проверки.

#### **Установление требований к оформлению аудита**

К данной области следует отнести стандарты по документированию аудита и оформлению письменной информации руководству экономического субъекта и аудиторского заключения (в настоящее время – федеральные стандарты №2 «Документирование аудита», №3 «Планирование аудита», №5 «Аудиторские доказательства», №6 «Аудиторское заключение по финан-

совой (бухгалтерской) отчетности» и др.). Здесь можно отметить и внутренние стандарты, которые могут конкретизировать нераскрытые федеральными правилами моменты.

#### **Установление требований к оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг**

К этой области можно отнести ряд положений Закона 119-ФЗ, федеральных стандартов, содержащих как отдельные элементы оценки качества аудита, так и требования к необходимости контроля результатов аудита со стороны и внешних органов (в том числе и со стороны аудиторских объединений), и силами аудиторской организации. Например, федеральные стандарты №7 «Внутренний контроль качества аудита», №13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» и др. Наличие у аудиторской организации внутренних стандартов, регулирующих порядок осуществления внутреннего контроля качества, показывает серьезность отношения руководства организации к качеству выполняемой работы.

#### **Установление требований к порядку подготовки и оценке квалификации аудиторов**

В данной области в настоящее время специальных федеральных стандартов не принято. Однако ряд положений и Закона 119-ФЗ, и федеральных стандартов, посвященных другим проблемам аудита, определяют высокие требования к знаниям аудитора, его практическим навыкам. Смещение акцента на необходимость разработки внутренних стандартов, регулирующих порядок подготовки и оценки квалификации аудиторов, их переподготовки в процессе творческой деятельности определяется внутренними потребностями аудиторской организации: чем выше квалификация аудитора, тем качественней проведен аудит, тем выше имидж самой организации, тем больше заказов на выполнение аудита, а значит, получаемых доходов и т.п.

Таким образом, наиболее важные области деятельности аудиторских организаций жестко регулируются, к ним относятся планирование и документирование аудита, составление рабочей документации, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Они являются обязательными к применению в практической работе аудиторов, остальные же федеральные стандарты, хотя и являются формально обязательными (п. 3 ст. 9 Закона 119-ФЗ), в силу общности формулировок приобретают большей частью рекомендательный либо декларативный характер. Отсутствие ряда специализированных федеральных стандартов и жестких положений вынуждает аудиторов, согласно п. 7 ст. 9 Закона 119-ФЗ, самостоятельно выбирать в этих областях приемы и методы своей деятельности, искать способы достижения в работе наилучших результатов. Но бесконтрольной данную ситуацию оставлять нельзя. И основную роль в этом должны сыграть аудиторские организации путем разработки и внедрения для собственных нужд внутренних стандартов аудита. Это позволит:

- обозначить общий подход к проведению аудита;
- закрепить виды отчетов аудиторов;
- урегулировать вопросы методологии;

- 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);
- зафиксировать базовые принципы, которым должны следовать все аудиторы, независимо от условий, в которых проводится аудит;
- обеспечить определенное качество аудиторской проверки, связь отдельных элементов аудиторского процесса;
- определить действия аудитора в конкретных ситуациях;
- глубже понять процесс аудиторской проверки.

Одним из первых на необходимость стандартизации обратил внимание Скобара В.В.. Его научный труд «Аудит: методология и организация» содержит массу полезных советов аудиторским организациям в части стандартизации и до сих пор является актуальным. Именно в данной работе даны рекомендации по структуре стандарта, по организации методических советов и многим другим вопросам. Причем, многие положения были учтены при разработке национальных, а позднее и федеральных стандартов.

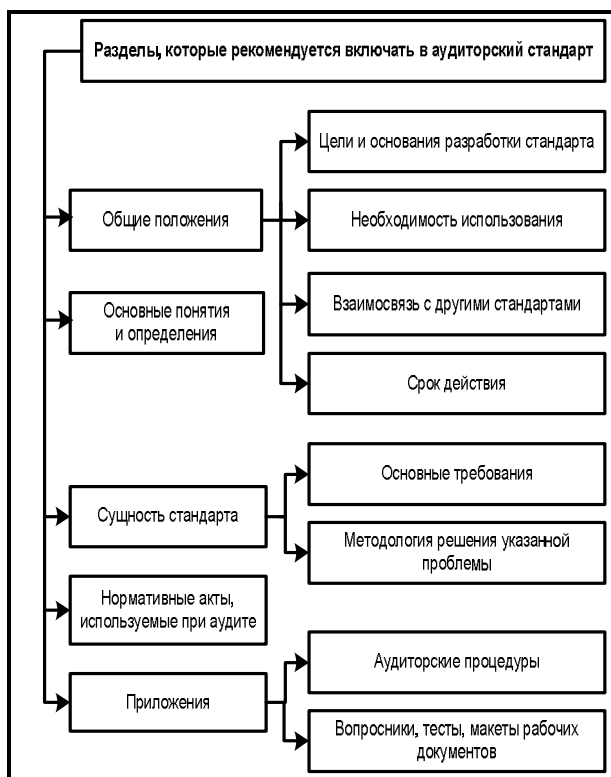


Рис. 1. Рекомендуемая структура внутреннего стандарта аудита

В дальнейшем проблемам стандартизации были посвящены многие работы таких авторов, как Суйц В.П., Данилевский Ю.А., Подольский В.И., Барышников Н.Л., Шеремет А.Д., Бычкова С.М., Баканов М.И., Суворова С.П. и другие. В целом все они сходятся в следующем.

1. Аудиторские организации должны уделять серьезное внимание разработке внутренних стандартов.
2. Пакет внутренних стандартов аудиторской организации может формироваться по их усмотрению, но он должен содержать:
  - стандарты, содержащие общие положения по аудиту;
  - стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита;

- стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов;
  - специализированные стандарты, касающиеся проверки специфических областей деятельности;
  - стандарты, устанавливающие порядок оказания сопутствующих аудиту услуг;
  - стандарты по образованию и подготовке кадров.
3. Внутренние стандарты могут иметь собственную структуру построения, однако должны содержать следующие разделы (в более полном виде разделы, которые рекомендуется включать в стандарт, представлены на рис. 1):
    - общие положения, где отражаются принципы, цель и необходимость его разработки, объект стандартизации, сфера его применения, взаимосвязь с другими стандартами;
    - сущность стандарта, где формулируются положения стандарта, приводятся методы осуществления поставленных задач;
    - практические приложения, сюда отнесены различные схемы, таблицы, образцы документов и др.
  4. Аудиторская организация должна следовать при разработке стандарта единой технологии написания стандарта. Иначе стандарты постоянно будут подвергаться доработке и переработке, а большая часть работы будет выполнена впустую.
  5. Аудиторская организация должна соблюдать последовательность разработки стандартов по мере их важности для организации. Иначе организация будет иметь массу второстепенных стандартов, но не иметь наиболее необходимых, определяющих качество работы аудиторов. Причем при разработке стандартов следует ориентироваться на особенности профессиональной деятельности аудиторской организации.

Рассмотрим более подробно первую (и наиболее широкую) область применения стандартов – установление требований к порядку осуществления аудиторской деятельности.

В первую очередь необходимо определить саму предметную область дальнейшего рассмотрения, исходя из формулировки, установленной в Законе 119-ФЗ, понимания отдельных его элементов и взаимосвязанного их толкования (рис. 2).

Требования к порядку осуществления аудиторской деятельности – предписания, правила и условия к действиям (деятельности) аудитора по выполнению проверок бухгалтерского учета и отчетности			
	Порядок осуществления аудиторской деятельности – последовательность действий по выполнению проверок бухгалтерского учета и отчетности		
		Осуществление аудиторской деятельности – выполнение независимых проверок бухгалтерского учета и отчетности	
Требования	Порядок	Осуществление	Аудиторская деятельность
Предписание, приказание, распоряжение. Сл. Ожегова: правило, условие, обязательство для выполнения	Распорядок, последовательность. Сл. Ожегова: последовательный ход чего-нибудь	Реализация, выполнение, исполнение (чего-либо)	Предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. (ст. 1 ФЗ №119-ФЗ)

Рис. 2. Определение первой предметной области стандартов аудита

Определение основной предметной области стандартов аудита позволяет полнее понять их назначение, а также «характеризует «ролевую нагрузку» и сущность аудиторских стандартов» [7. С. 15]. В этом направлении С.П. Суворова подразделяет стандарты

на две группы: стандарты, обеспечивающие аудит, и функциональные стандарты (рис. 3) [7. С. 15-16].

Вопросы регламентации аудиторской деятельности большей частью решены на более высоком уровне – непосредственно в Законе 119-ФЗ, в связи с чем, потребность в стандартах, обеспечивающих аудит, существенно ниже, чем в функциональных стандартах.

Взаимосвязь функциональных стандартов с технологией аудита предопределяет необходимость их классификации по этапам аудиторской проверки. При этом выделяют 4 группы стандартов: стандарты предварительной стадии аудита, стандарты планирования, стандарты проведения проверки и стандарты заключительной стадии аудита [3. С. 122–125].

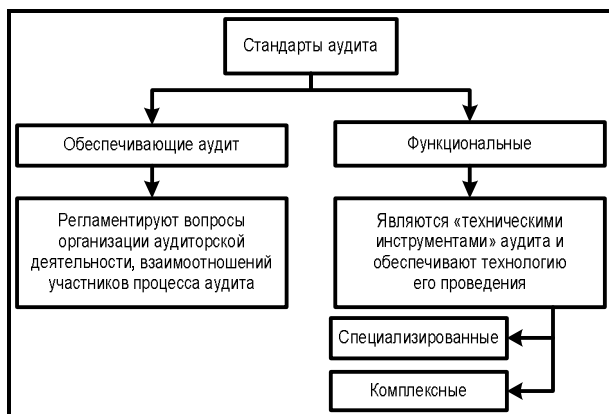


Рис. 3. Классификация аудиторских стандартов по сущности

Однако позиции по поводу разработки и внедрения внутренних стандартов существенно отличаются: некоторые организации разрабатывают собственные стандарты, некоторые перерабатывают готовые комплекты стандартов, разработанных и предлагаемых на рынке соответствующих услуг, а некоторые отказываются от внедрения внутренних стандартов вовсе. Основа этого заложена непосредственно в Законе 119-ФЗ, согласно п. 6 ст. 9 которого аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе устанавливать собственные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. При этом требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных auditors не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.

Таким образом, во-первых, разработка и введение внутренних стандартов является лишь правом, но не обязанностью auditors; во-вторых, если уж аудиторы внедряют стандарты, то они не должны противоречить федеральным стандартам и одновременно не должны быть ниже требований федеральных стандартов. В идеале выполнение такого требования возможно лишь в случае, если внутренние стандарты дословно повторяют текст соответствующих федеральных стандартов: в противном случае всегда можно найти основания для предъявления претензий по поводу содержания внутрифирменного стандарта по причине его противоречия федеральному.

Следует отметить, что и в проекте закона «О внесении изменений в федеральный Закон «Об аудиторской деятельности»» [9] данная норма повторена. Было бы целесообразным пересмотреть эту норму, сделав обязательным применение внутренних стандартов либо методических рекомендаций к федеральным стандартам, разрабатываемых и утверждаемых аудиторскими организациями самостоятельно.

Варианты действий аудиторской организации по поводу разработки и внедрения внутренних стандартов в настоящее время можно сгруппировать в виде пяти основных алгоритмов.

1. Отказ от разработки и внедрения внутренних стандартов.
2. Принятие внутренних стандартов, повторяющих текст федеральных стандартов.
3. Принятие внутренних стандартов на основе готовых комплектов, разрабатываемых и предлагаемых сторонними аудиторскими организациями.
4. Разработка собственных стандартов, в том числе с использованием текстов федеральных стандартов и стандартов сторонних аудиторских организаций.
5. Разработка собственных (авторских) аудиторских стандартов как единой системы стандартизации процесса аудита.

Рассмотрим их основные преимущества и недостатки.

Отказ от разработки и внедрения внутренних стандартов может быть осуществлен в полном соответствии с Законом 119-ФЗ как путем издания локального нормативного акта, так и без такового. В локальном нормативном акте можно указать, что в своей деятельности аудиторская организация руководствуется текстами федеральных стандартов аудита. Однако этот вариант имеет и существенный недостаток: в условиях конкуренции на рынке аудиторских услуг аудиторская организация, не имеющая собственных (внутренних) стандартов может выглядеть менее привлекательно в глазах потенциальных клиентов.

Второй вариант – принятие внутренних стандартов, повторяющих текст федеральных – хотя и не требует разработки стандартов, однако позволяет иметь «формальные» внутренние стандарты, к качеству которых претензии исключены, не прилагая к их разработке никаких усилий. Явных отрицательных сторон у этого варианта нет: ведь федеральные стандарты все равно обязательны к применению, и повторение их на внутрифирменном уровне новых обязанностей на аудиторскую организацию не наложит.

Оценить достоинства и недостатки третьего варианта – принятие внутренних стандартов на основе готовых комплектов – сложнее, поскольку как качество готовых комплектов, предлагаемых на рынке, так и их соответствие особенностям деятельности и организационной структуры конкретной аудиторской организации могут существенно отличаться. В большинстве случаев готовые комплекты все-таки требуют корректировок их содержания различной значимости.

Применение четвертого варианта – разработка собственных стандартов, в том числе с использованием текстов федеральных стандартов и стандартов сторонних аудиторских организаций – является более компромиссным, поскольку подразумевает глубокий анализ и адаптацию заимствуемых стандартов к условиям данной аудиторской организации. Однако этот вариант требует достаточно высокого уровня организации соответствующей методической работы и наличия кадров высокой квалификации как в теоретической, так и практической плоскости организации и проведения аудита.

Пятый вариант – разработка собственных (авторских) аудиторских стандартов как единой системы стандартизации процесса аудита – требует наличия специалистов высочайшей квалификации (как для разработки стандартов, так и их последующего сопровождения). Достоинством данного варианта является его высокая интеграция в технологию аудита, адаптированная к организационной структуре и специфике деятельности конкретной аудиторской организации, что позволяет получить некоторые конкурентные преимущества и обеспечить высокое качество аудита.

Некоторые важные, по нашему мнению, особенности рассмотренных вариантов представлены в табл. 1.

Таблица 1

**СРАВНЕНИЕ РАЗЛИЧНЫХ ВАРИАНТОВ РАЗРАБОТКИ И ВНЕДРЕНИЯ ВНУТРЕННИХ СТАНДАРТОВ АУДИТА<sup>1</sup>**

Вариант	Соответствие требованиям Закона 119-ФЗ	Трудоемкость		Выполнение функций «технического инструмента аудита»	Возможность (доступность) контроля	
		Разработки стандарта	Внесения изменений		внутреннего	внешнего
1	Полное	Н	Н	Н	Н	В
2	Полное	Н	Н	Н	Н	В
3	Возможны расхождения	Н	С	С	С	С
4	Возможны расхождения	С	С	С	С	С
5	Возможны расхождения	В	С	В	В	Н

Алгоритм действий аудиторской организации по разработке и внедрению стандартов можно представить в виде схемы (рис. 4).

Основными проблемными задачами стандартизации на внутрифирменном уровне, на наш взгляд, являются следующие:

- наличие и содержание внутренних стандартов;
- понимание внутренних стандартов;
- применение их в деятельности аудиторской организации;
- контроль за соблюдением стандартов.

Наличие и содержание внутренних стандартов должны отвечать требованиям непротиворечивости (федеральным стандартам и друг другу), что подразумевает, в первую очередь, унификацию терминологического аппарата. К сожалению, эта задача не в полном объеме решена даже на уровне федеральных стандартов, что связано с их переводным характером (близостью к международным стандартам – МСА). В статье «Новые аудиторские стандарты и старые аудиторские проблемы» Е.М. Гутцайт отмечает, что «пора бы нам, наконец, определиться с идеологией создания стандартов (копирование МСА или серьезный учет отечественной специфики и другие вопросы) и с глоссарием» [4].

На наш взгляд, при разработке как федеральных, так и внутренних стандартов следует использовать имеющийся и вошедший в практику терминологический аппарат, а не применять близкий к дословному перевод МСА на русский язык, ибо «язык, рассматриваемый как знаковая система и как устойчивое образование, используется как ключ к системе человеческой мысли» [5].

<sup>1</sup> Примечание: Н – низкая; С – средняя; В – высокая.

С. 132]. Язык представляет собой «информационную систему» [8. С. 337], и простой перевод стандарта с английского языка на русский (в терминах программистов – «трансляция») может исказить либо лишить его понимания заинтересованными пользователями.



**Рис. 4. Алгоритм действий по проведению внутрифирменной стандартизации**

Кроме этого, наличие и содержание стандартов должны отвечать требованиям полноты (для решения всех поставленных целей и задач стандартизации) и рациональности (достаточности в регулировании определенных норм без излишней регламентации).

Вторая проблемная задача – понимание внутренних стандартов – тесно связана с решением первой задачи. Она заключается в понимании работниками аудиторской организации не только содержания конкретного стандарта, но также целей и задач как конкретного стандарта, так и внутрифирменной стандартизации в целом. Для решения этой задачи необходимо обеспечить надлежащий уровень квалификации персонала с использованием, в том числе, внутренних возможностей по повышению квалификации (семинары, тренинги и т.п.) в области применения стандартов.

Задачи применения и контроля за соблюдением внутренних стандартов тесно взаимосвязаны, ибо надлежащий контроль обеспечивает последовательное и надлежащее применение стандартов в практической

работе аудиторской организации. В связи с этим должна быть построена система внутрифирменного контроля, соответствующая масштабам и характеру деятельности аудиторской организации, позволяющая обеспечить надлежащий уровень постоянного и периодического контроля за соблюдением стандартов.

Системное решение рассмотренных проблемных задач стандартизации аудита на внутрифирменном уровне позволит обеспечить его качество и конкурентоспособность аудиторской организации на долгосрочную перспективу.

### Литература

1. Об аудиторской деятельности: федер. закон от 07.08.01 №119-ФЗ [принят Гос. Думой 13 июля 2001]. М., 2001 (с изменениями и дополнениями).
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696 (с изменениями и дополнениями).
3. Аудит. Практикум: Учеб. пособие для вузов / В.И. Подольский, Л.Г. Макарова, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2004. – 606 с.
4. Гутцайт Е. М. Новые аудиторские стандарты и старые аудиторские проблемы / Е.М. Гутцайт // Аудитор. – 2007. – №1.
5. Ельмслев Л. Прологомены к теории языка / Л. Ельмслев // Зарубежная лингвистика. – М., 1999. – Вып. 1 – С. 132.
6. Скобара В.В. Аудит: методология организация / В.В. Скобара. – М.: «Дело и сервис», 1998 г. – 576 с.
7. Суворова С.П. Основы внутрифирменной стандартизации аудиторской деятельности: учеб. пособие / С.П. Суворова, Н.В. Парушина, Е.В. Галкина, А.М. Ковалева. – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. – 336 с.
8. Шмелева Ж.Н. Парадигмальные характеристики языка / Ж.Н. Шмелева // Вестник КрасГАУ. №15. 2006. – Красноярск, 2006. – С. 334-339.
9. [www1.minfin.ru/audit/norm\\_d.htm](http://www1.minfin.ru/audit/norm_d.htm).

*Федоренко Илья Владимирович;  
Золотарева Галина Ивановна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Вопросы развития организации и методики аудита являются актуальными, поскольку позволяют повысить качество проводимых проверок и достоверность бухгалтерской отчетности при обеспечении не высоких затрат на аудиторские услуги. Стандартизация аудита является базовым условием и элементом обеспечения его качества.

В предлагаемой статье рассмотрены основные проблемные моменты стандартизации аудита. Выявлена и проанализирована взаимосвязь между нормами законодательства и подходами к организации внутрифирменной стандартизации аудита.

Разработана методика подготовки, внедрения и применения внутрифирменных аудиторских стандартов. Рассмотрены наиболее сложные и важные по мнению авторов задачи, которые необходимо решать при проведении стандартизации аудита на внутрифирменном уровне.

Таким образом, статья содержит элементы научной новизны и практической значимости, заключающиеся в авторской методике проведения внутрифирменной стандартизации аудита. Статья рекомендуется к изданию.

*Ерыгин Ю.В., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой финансы и кредит СибГАУ*

## 4. GENERAL AUDIT

### 4.1. DIRECTIONS AND PROBLEMS OF AUDIT STANDARDIZATION

I.V. Fedorenko, Candidate of Science (Economic),  
the Senior Lecturer of Faculty Accounting,  
Krasnoyarsk State Trade and Economic Institute;  
G.I. Zolotareva, Candidate of Science (Economic),  
the Senior Lecturer of Faculty Accounting,  
Siberian State Aerospace University

This article is about some problem questions of audit standardization. It contains an analysis of the audit law and national audit standards. Authors analyzed an areas and objects of the audit standardization. In the article authors are systematized an internal audit standards and national audit standards for more exact quality of the internal audit standards. This article suggests an algorithm for constructing and uses internal audit standards. The author's recommendations are allow improving the audit standardization.