

### 4.3. КАЧЕСТВЕННЫЕ И КОЛИЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ АУДИТА

Юдина Г.А., доцент кафедры «Бухгалтерский учет и статистика»; Харченко О.Н., к.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет и статистика»

*Институт экономики, управления и природопользования Сибирского федерального университета*

Работа посвящена исследованию качественных и количественных характеристик аудита, позволяющих определить его сущность, что является значимым при организации и осуществлении контроля качества аудита. Анализ проводится во взаимосвязи с внешней и внутренней средой, принципами аудита.

Для контроля качества аудита необходимо не только определиться с его понятием, но и рассмотреть характерные черты, теряя которые, аудит перестает быть таковым. Качество всегда количественно, а количество качественно их связь в мере, однако между ними имеется граница, определяемая при установлении системы отчета, при четком выделении предмета (системы) исследования [5]. Для проведения анализа нам необходимо определить качественную и количественные характеристики аудита, меру, т.е. зону, в пределах которой качество аудита может модифицироваться, сохраняя при этом свои существенные характеристики. Важность изучения аудита с качественной и количественной сторон обусловлена еще и тем, чтобы количественные характеристики не затмевали его качественную определенность.

Предметом исследования выступает аудиторская деятельность в части аудита, так как он является базовым. Его качественная характеристика – деятельность с целью выражения независимого мнения о степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц. По Гегелю, качество, с одной стороны, «есть бытие-для-другого» (т.е. нечто), с другой – «в противоположность этому отношению с другим есть «в-себе-бытие» [6]. Для дальнейшего исследования важно определиться, как реализуется данное положение в отношении аудита. С одной стороны, аудит следует рассматривать как «бытие-для-другого», т.е. качество аудита имеет место быть только для перехода в нечто другое, и при его отсутствии аудит теряет качество, т.е. необходимость в нем (смысл). Это нечто другое есть процесс принятия управленческого решения пользователями бухгалтерской отчетности, полагаясь на независимое мнение аудитора, сформированное на основе бухгалтерской отчетности. Этот факт обусловил необходимость возникновения аудита. Он же является основанием для его прекращения. Как только пользователи перестанут использовать бухгалтерскую отчетность для принятия соответствующих решений, аудит утратит свое качество. Итак, первый вывод следует, что аудит качественно характеризуется в процессе принятия решения пользователями отчетности. Их состав и характеристика представлены в табл. 2. Самым значимым пользователем является общественность в целом. Потребности общественности как потребителя аудиторских услуг – получить разумную уверенность, что мнение аудитора соответствует информации, представлен-

ной в отчетности. При этом заказчик не есть единственный и самый значимый пользователь аудиторской услуги. В сфере управления качеством исполнители ориентируются на скрытые потребности потребителей. Это положение не вполне применимо к аудиту, так как у пользователя бухгалтерской отчетности, в лице общественности в целом, иная, т.е. скрытая потребность, помимо соответствия мнения аудитора содержанию информации в отчетности отсутствует. В этом проявляется особенность аудита.

С другой стороны, качество аудита рассматривается по отношению с принятием соответствующего решения на основе бухгалтерской отчетности есть «в-себе-бытие». В данном контексте аудит характеризуется качественно как непосредственный процесс оказания услуги, в результате которой формируется независимое мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности. Именно этой качественной стороне аудита уделяется внимание в научных исследованиях. В данном случае обращается внимание на то, что если аудит будет рассматриваться как нечто в отрыве от «бытие-для-другого», то он утратит свое качество. Как следствие, потребность в нем прекратится. Это подтверждается тем, что на сегодня некоторые профессионалы высказывают предложение в организации альтернативной аудиту деятельности, так как он себя не оправдал [7]. Итак, аудит качественно следует рассматривать в тесной взаимосвязи двух его характеристик: как «бытие-для-другого» и как «в-себе-бытие». Данный вывод подтверждается при рассмотрении исторического аспекта развития аудита. В результате чего менялись требования к процедурам аудита, но не к его результатам. Основные этапы развития аудиторских процедур и их характеристика представлены в табл. 1.

Таблица 1

#### ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР<sup>1</sup>

| Этап                           | Краткая характеристика   | Результат  |
|--------------------------------|--|--|
| Подтверждающий аудит           | Ориентирован на изучение первичных документов, учетных регистров, финансовой отчетности  | Выражение мнения о достоверности финансовой отчетности |
| Системно-ориентированный аудит | Нацелен на изучение систем, контролирующих операции (т.е. систему внутреннего контроля)  | То же  |
| Аудит, базирующийся на риске   | Направлен на рассмотрение бизнеса клиента через влияние таких факторов, как потенциальное давление на управленцев в целях манипуляции доходами, аффилированные лица и т.д. | То же  |

В подтверждающем аудите проводится сбор аудиторских доказательств на основе учетных регистров, документов. Недостаток данного подхода состоит в том, что аудитор не рассматривает взаимосвязь показателей, представленных в бухгалтерском (финансовом) учете, с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица в целом. При проведении такого рода аудиторских процедур аудитор использует информацию, представленную бухгалтерией, и общается только с бухгалтерским персоналом.

<sup>1</sup> Аннотировано по [8].

Системно-ориентированный аудит дает возможность наблюдать системы, которые контролируют операции. Доказано, что если система внутреннего контроля работает эффективно, не нужно проводить детальную проверку, так как аудитор может доверять системе внутреннего контроля в выявлении ошибок и нарушений требований законодательства [8]. Недостаток данного подхода заключается в том, что аудиторские процедуры проводятся в отношении организации и эффективности функционирования системы внутреннего контроля, которая ориентирована на проверку работы персонала проверяемого экономического субъекта. Однако таким образом не проверяются действия руководства (администрации). Аудиторские процедуры в данном случае сориентированы на то, чтобы выявить – обманывает ли персонал руководство, а не руководство – инвесторов [8].

При аудите, базирующемся на риске, аудиторы рассматривают лиц, контролирующих систему внутреннего контроля. В этом случае проверяется бизнес аудируемого лица через призму влияния факторов:

- контрольная среда;
- потенциальное давление на управленцев в целях манипулирования доходами;
- аффилированные лица;
- позиция клиента в отрасли и экономической среде, в которой он действует [8].

Рассмотрим количественные характеристики, т.е. признаки, наличие которых характеризует аудит. По Гегелю, количество есть «внешняя бытие, безразличная для него определенность» [6]; «определенность, которая делает ее определенным количеством, она находит всецело вне себя, в других величинах» [6]. Дальнейший анализ будем проводить для того, чтобы определиться с количественными характеристиками аудита, учитывая, что другие величины можно рассматривать по отношению к иным объектам по отношению к схожим объектам.

По отношению к иным объектам аудит представляет собой услугу, оказываемую аудиторскими организациями в рамках своей профессиональной деятельности на договорных условиях, что характеризует ее как предпринимательскую. Таким образом, на аудиторскую орга-

низацию распространяются правила по управлению процессом оказания услуги, которые ориентируют деятельность фирмы на потребности потребителя. Однако, при этом следует определить, кто является потребителем аудиторской услуги в части аудита. Для чего обратимся к истории возникновения аудита и рассмотрим причины, обусловившие его развитие. Потребность в аудите как деятельности по выражению независимого мнения была определена по следующим причинам. Первая и основная причина – это разделение интересов между собственниками и менеджерами. Вторая причина – это недоверие собственников в связи с частыми случаями банкротства организаций, обмана со стороны менеджеров. В 1844 г. в Эдинбурге был зарегистрирован первый случай привлечения профессионалов для получения экспертного заключения о степени достоверности финансовой отчетности. С этого момента представители бухгалтерской профессии были разделены на две группы, одна группа (бухгалтера) – осуществляла подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с принципами и требованиями ее подготовки, другая (аудиторы) – формировала мнение о ее достоверности, т.е. соответствия установленным принципам и требованиям. Изначально к таким специалистам предъявлялись требования независимости, безупречной репутации, в дальнейшем были определены основополагающие принципы аудита. Учитывая, что собственник инициировал потребность в аудите, и он заинтересован в его дальнейшем функционировании, а также такой фактор, как развитие масштаба деятельности корпораций, в итоге потребителем результатов аудита (мнения аудитора) является любой потенциальный покупатель акций организации, т.е. общественность в целом. Кроме того, договор на оказание услуг по аудиту заключает руководитель организации, выполняя волю собственника, законодателя, в случае, когда бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту, а также опосредованно иных потенциальных пользователей бухгалтерской отчетности. В табл. 2 представлена характеристика групп потребителей результатов аудита.

Таблица 2

## ХАРАКТЕРИСТИКА ПОТРЕБИТЕЛЕЙ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТА

| № | Группа потребителей результатов аудита | Функции, осуществляемые в аудируемой организации, в части аудита   | Интересы потребителей  | Источник выплат   |
|---|--|--|--|---|
| 1 | Общественность в целом                 | Нет  | Дивидендная политика   | Чистая прибыль  |
| 2 | Органы власти                          | Прямо – нет, за исключением случаев участия в уставном капитале. Опосредованно -определяют критерии обязательного проведения аудита бухгалтерской отчетности | Полнота исчисления налогов и сборов, своевременность их перечисления           | Расходы по обычным видам деятельности; прочие расходы; прибыль          |
| 3 | Инвесторы и их представители           | Нет  | Доходность инвестиций  | Чистая прибыль  |
| 4 | Собственники                           | Утверждают независимого аудитора   | Дивидендная политика   | Чистая прибыль  |
| 5 | Руководитель (исполнительный орган)    | Заключают договор возмездного оказания услуги на проведение аудита бухгалтерской отчетности  | Политика оплаты труда; политика премирования; социальная политика              | Расходы по обычным видам деятельности; прочие расходы; прибыль          |
| 6 | Займодавцы                             | Нет – при отсутствии аффилированности  | Своевременное погашение предоставленных займов, процентов                      | Собственные или заемные средства; прочие расходы, либо их капитализация |
| 7 | Поставщики и подрядчики                | Нет – при отсутствии аффилированности  | Погашение кредиторской задолженности   | Собственные или заемные средства  |
| 8 | Покупатели и заказчики                 | Нет – при отсутствии аффилированности  | Получение своевременно товаров, работ, услуг с соблюдением требований качества | Не рассматривается  |

Интересы пользователей различны, а иногда прямо противоположны. Они связаны с финансовыми результатами деятельности экономического субъекта. Собственник, инвесторы заинтересованы в получении дивидендов, исполнительный орган в получении заработной платы, премий. Государство заинтересовано в налоговых поступлениях. Кроме того, исполнительный орган в зависимости от цели предоставления бухгалтерской отчетности для достижения желаемого результата (участие в конкурсе, получение кредита, займа и др.) имеет возможность корректировать соответствующим образом информацию в бухгалтерской отчетности. Эта разобщенность интересов пользователей, непостоянство интереса исполнительного органа обосновывает необходимость выделения в аудите принципа нейтральности. Кроме того, уникальность аудита, проявляется в том, что заказчик (руководитель организации) не есть его единственный и основной потребитель. Логичнее потребителей аудита рассматривать по степени их значимости в следующем порядке (от наиболее значимых к наименее значимым): общественность в целом, собственники, руководитель организации. Следовательно, при рассмотрении вопроса об ориентации на потребителя результатов аудита необходимо учитывать, что в качестве потребителя выступает общественность в целом. Далее перейдем к следующему важному моменту. Аудит проводится для выражения независимого мнения о степени достоверности бухгалтерской отчетности, предоставляемой ее пользователям. Такая бухгалтер-

ская отчетность должна быть подготовлена в соответствии с общеустановленными принципами и требованиями, регулируемыми соответствующими нормативными правовыми актами. Проблема, с которой сталкиваются аудиторы, при аудите заключается в том, что на качество информации, представленной в бухгалтерской отчетности, влияют различные факторы, такие как специфика бизнес процессов аудируемого лица, оказывающая влияние на хозяйственные риски, организация и функционирование системы внутреннего контроля, реализация и раскрытие принципа действующего предприятия, формирование показателей в отчетности с использованием профессионального суждения и другие факторы. Масштабность, сложность анализируемой информации при аудите бухгалтерской отчетности ее многоаспектность являются основанием для аргументации различными авторами, что основой качества аудита является существенность и аудиторский риск. В данном исследовании мы будем исходить из следующего положения, что при условии соблюдения правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторы разных аудиторских организаций придут к одному и тому же мнению в отношении той же бухгалтерской отчетности одного и того же аудируемого лица. Данное предположение основано на том, что бухгалтерская отчетность должна быть подготовлена в соответствии с принципами, предъявляемыми к бухгалтерскому учету и требованиям к бухгалтерской отчетности. В табл. 3 приведена их сравнительная характеристика.

Таблица 3

**СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПРИНЦИПОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ТРЕБОВАНИЙ, ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫХ К БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

| Принципы бухгалтерского учета (ПБУ 1/2008)                            |  | Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности   |   |
|---|--|--|---|
| Наименование  | Характеристика   | Наименование   | Характеристика  |
| 1. Принцип непрерывности деятельности                                 | Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке | Достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении | Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету   |
| 2. Принцип имущественной обособленности                               | Активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций   | Нейтральность информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности  | Исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий  |
| 3. Принцип последовательности применения учетной политики             | Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому  | Последовательность применения принятого формата бухгалтерской отчетности   | Принятый организацией формат бухгалтерской отчетности по форме и содержанию должен применяться последовательно от одного отчетного периода к другому  |
| 4. Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности | Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами                             | Период отчетного года  | При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, – по 31 декабря следующего года |

Если аудиторы в отношении одной и той же финансовой (бухгалтерской) отчетности приходят к разным выводам, то причиной является несоблюдение основополагающих принципов аудита, в том числе принципа следование техническим стандартам, т.е. стандартам аудиторской деятельности. В этом контексте можно говорить о «черном аудите», «сером аудите», «незаконном аудите» и иного рода аналогичных фактах. Основополагающие принципы аудита раскрыты в Кодексе этики аудиторов России, перечислены в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности №1 «Цели и принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также нашли отражение в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности», некоторым из них посвящены отдельные статьи. Информация о них представлена в табл. 4.

Таблица 4

#### ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА, СОДЕРЖАЩИЕСЯ В НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТАХ РФ

| Наименование принципа аудита      | Кодекс этики аудиторов России                        | Федеральный ПСАД №1 | Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» |
|-----------------------------------|--|---------------------|---|
| Честность                         | +  | +                   | -   |
| Объективность                     | +  | +                   | -   |
| Независимость                     | Рассматривается в контексте принципа объективности   | +                   | Ст. 8   |
| Конфиденциальность                | +  | +                   | Ст. 9   |
| Профессионализм                   | +  | +                   | Ст. 11  |
| Профессиональное поведение        | +  | +                   | Ст. 7   |
| Добросовестность                  | Рассматривается в контексте принципа профессионализм | -                   | -   |
| Следование техническим стандартам | Рассматривается в контексте принципа профессионализм | - <sup>2</sup>      | Ст. 7   |
| Нейтральность                     | -  | -                   | -   |

Принципы честность, объективность, профессиональное поведение, добросовестность являются менее осязаемы и в силу этого их сложно стандартизировать. Независимость, профессионализм, конфиденциальность характеризуются определенными критериями, которые раскрываются в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности». Принцип следование техническим стандартам самый емкий, так как его раскрывает весь комплект аудиторских стандартов. Учитывая влияние развития управления качеством, в частности необходимости ориентации исполнителя на скрытые потребности потребителя, нам представляется необходимым дополнить принципы, представленные в табл. 4, принципом нейтральности. Этот принцип основан на требовании нейтральности, предъявляемом к бухгалтерской отчетности и как следствие к аудиту.

По отношению к схожим объектам аудит рассматривается в сравнении с государственным аудитом, внутренним аудитом.

Государственный аудит – деятельность по осуществлению контрольных мероприятий с целью проверки

<sup>2</sup> Отсутствует, так как требования стандартов являются обязательными.

соблюдения норм законодательства, законности, эффективности использования государственных средств, имущества. Его проводят органы законодательной и исполнительной власти в объеме возложенных функций. К ним относятся Счетная палата РФ, Федеральная служба по налогам и сборам, Федеральная служба по финансово-бюджетному надзору, Федеральное казначейство и другие органы в соответствии с законодательством РФ. Внутренний аудит – это контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением (службой внутреннего аудита). Его функции включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля [2]. К институтам внутреннего аудита относятся назначаемые собственниками экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или группы внутренних аудиторов [10].

Сходство и различие независимого, государственно-го и внутреннего аудита (табл. 5).

Таблица 5

#### СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НЕЗАВИСИМОГО, ГОСУДАРСТВЕННОГО И ВНУТРЕННЕГО АУДИТА<sup>3</sup>

| Фактор           | Независимый аудит  | Государственный аудит   | Внутренний аудит  |
|------------------|--|---|---|
| Регулирование    | Государство  | Государство   | Орган управления, руководство                               |
| Статус           | Независимость от тех, кого проверяют                               | Независимость от тех, кого проверяют  | Состоит в структуре управления                              |
| Цель             | Формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности       | Не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является выявление отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходов ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем | Эффективность функционирования системы внутреннего контроля |
| Объем работ      | Договор  | Регламентируется государством   | Положение комиссии, отдела, должностная инструкция          |
| Постановка задач | Определяется договором между аудируемым лицом и аудиторской фирмой | Регламентируется государством   | Определяется руководством исходя из потребностей управления |
| Средства         | Определяются аудиторскими стандартами                              | Определяются должностными инструкциями  | Выбираются самостоятельно                                   |

<sup>3</sup> Аннотировано по [12].

| Фактор                       | Независимый аудит  | Государственный аудит  | Внутренний аудит   |
|------------------------------|--|--|--|
| Вид деятельности             | Предпринимательская  | Экспертная деятельность в области государственного финансово контроля                    | Исполнительская  |
| Организация работы           | Определяется аудитором самостоятельно, исходя из аудиторских стандартов    | Выполнение конкретных заданий в соответствии с законодательством Российской Федерации    | Выполнение конкретных заданий руководства                  |
| Взаимоотношения              | Равноправное партнерство, независимость                                    | независимость  | Подчиненность руководству организации, зависимость от него |
| Квалификация                 | Регламентируется государством  | Регламентируется государством  | Определяется по усмотрению руководства предприятия         |
| Оплата                       | Оплата предоставленных услуг по договору                                   | Начисление заработной платы по штатному расписанию в соответствии с законодательством РФ | Начисление заработной платы по штатному расписанию         |
| Ответственность              | Перед клиентами, третьими лицами в соответствии с законодательством        | Перед органами законодательной, исполнительной власти                                    | Перед руководством за выполнение своих обязанностей        |
| Методы                       | Методы могут быть одинаковыми при решении одинаковых задач                 |  |  |
| Отчетность                   | Аудиторское заключение прилагается к бухгалтерской (финансовой) отчетности | Отчет (акт ревизии)  | Перед руководством   |
| Доступ к отчетности аудитора | Открытый для всех пользователей  | Ограниченный, регламентируется государством  | Ограниченный, регламентируется руководством, собственником |

Из табл. 5 следует, что по всем рассматриваемым факторам аудит имеет особенные характеристики, за исключением методов, используемых для сбора аудиторских доказательств. Далее проанализируем принципы в отношении независимого, государственного и внутреннего аудита. Информация о них представлена в табл. 6.

Таблица 6

**ПРИНЦИПЫ, ДЕЙСТВУЮЩИЕ В РАЗНЫХ ВИДАХ АУДИТА**

| Наименование принципа             | Независимый аудит | Государственный аудит <sup>4</sup> | Внутренний аудит |
|-----------------------------------|-------------------|------------------------------------|------------------|
| Честность                         | +                 | -                                  | +                |
| Объективность                     | +                 | +                                  | +                |
| Независимость                     | +                 | +                                  | -                |
| Конфиденциальность                | +                 | +                                  | +                |
| Профессионализм                   | +                 | +                                  | +                |
| Профессиональное поведение        | +                 | -                                  | -                |
| Добросовестность                  | +                 | +                                  | +                |
| Следование техническим стандартам | +                 | +                                  | -                |
| Нейтральность                     | +                 | -                                  | -                |

<sup>4</sup> В соответствии со стандартами ИНТОСАИ для государственного контроля.

Перечень принципов, применяемых в независимом аудите, отличается от тех, которые определены для государственных и внутренних аудиторов.

Далее перейдем к рассмотрению среды аудиторской организации, обеспечивающей качество аудита. На ее организацию и функционирование оказывают влияние внешние и внутренние факторы. К внешним относится государственное регулирование аудиторской деятельности, к внутренним – наличие соответствующих ресурсов в аудиторской организации, управление ими с учетом действующих нормативных правовых актов. Рассмотрим группы факторов по порядку.

Исследование начнем с анализа положений нормативных правовых актов в области аудита. Основные из них представлены в табл. 7.

Таблица 7

**НОРМАТИВНЫЕ АКТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ АУДИТОРСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В РФ**

| №    | Наименование нормативного правового акта   |
|------|--|
| 1.   | Законы и иные нормативные акты РФ  |
| 1.1. | Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ  |
| 1.2. | Приказ Минфина РФ «Об утверждении положения о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора» от 17.11.2010 №153н |
| 1.3. | Иные нормативные акты, не противоречащие Федеральному закону «Об аудиторской деятельности»   |
| 2.   | Федеральные стандарты аудиторской деятельности и Кодекс этики аудиторов России   |
| 3.   | Стандарты аудиторской деятельности и Кодекс этики саморегулируемой организации аудиторов   |
| 4.   | Внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, действующие в аудиторской организации (индивидуального аудитора)   |

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон) раскрывает основные понятия: аудиторская деятельность, аудит, аудиторская организация, аудитор. Проанализировав Закон, можно выделить следующие количественные признаки в отношении аудита:

- аудиторское заключение;
- стандарты аудиторской деятельности;
- кодекс профессиональной этики;
- независимость аудиторских организаций, аудиторов;
- аудиторская тайна;
- аттестация аудиторов;
- допуск к профессиональной деятельности.

Поддержание этих признаков, по Закону, обеспечивается следующим:

- наличием органов, осуществляющих регулирование аудита;
- соблюдением условий допуска к профессиональной деятельности;
- системой внешнего контроля качества деятельности саморегулируемых организаций аудиторов, работы аудиторских организаций и аудиторов;
- наличием мер дисциплинарного воздействия.

По Закону, в РФ определены следующие органы, осуществляющие регулирование аудиторской деятельности и обеспечивающие внешний контроль качества:

- уполномоченный федеральный орган в лице Министерства финансов РФ;
- уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору;
- Совет по аудиторской деятельности, действующий при уполномоченном федеральном органе;
- саморегулируемые организации аудиторов.

Функциями уполномоченного федерального органа являются:

- выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также принятие в пределах своей компетенции иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность и (или) предусмотренных Законом;
- ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;
- анализ состояния рынка аудиторских услуг в РФ;
- иные предусмотренные Законом функции.

Уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору осуществляет внешний контроль качества планово – за деятельностью аудиторских организаций, осуществляющих аудит общественно значимых экономических субъектов, внепланово – по жалобам в отношении действий (бездействий) аудиторских организаций индивидуального аудитора, нарушающие требования Закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также кодекса профессиональной этики аудиторов.

Совет по аудиторской деятельности осуществляет следующие функции:

- рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- рассматривает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом;
- одобряет порядок разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также кодекс профессиональной этики аудиторов;
- оценивает деятельность саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов и при необходимости дает рекомендации по совершенствованию этой деятельности;
- вносит на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления им внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;
- рассматривает обращения и ходатайства саморегулируемых организаций аудиторов в сфере аудиторской деятельности и вносит соответствующие предложения на рассмотрение уполномоченного федерального органа;
- осуществляет в соответствии с Законом и положением о совете по аудиторской деятельности иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

Саморегулируемая организация аудиторов наряду с функциями, установленными Федеральным законом «О саморегулируемых организациях»:

- разрабатывает и утверждает стандарты саморегулируемой организации аудиторов,
- принимает кодекс профессиональной этики аудиторов,
- разрабатывает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности,
- участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности,
- организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации.

Саморегулируемая организация аудиторов наряду с правами, установленными Федеральным законом «О саморегулируемых организациях», имеет право устанавливать в отношении аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, которые являются ее членами, дополнительные к требованиям, предусмотренным Законом, обеспечивающие их ответственность при осуществлении аудиторской деятельности, разрабатывать и устанавливать дополнительные к мерам, предусмотренным Законом, меры дисциплинарного воздействия на ее членов за нарушение ими требований Закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, организовывать профессиональное обучение лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью.

Саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов осуществляют внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов. Ст. 10 Закона определено, что предметом внешнего контроля качества работы является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований Закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

Все аудиторские организации, аудиторы, подлежат внешнему контролю качества аудита саморегулируемой организации аудиторов (СРОА) не реже чем один раз в пять лет, а если ими аудировались организации, общественно значимые, а также государственные корпорации, государственные предприятия, то не реже один раз в три года. Для чего СРОА обязано утверждать соответствующий план работы.

Плановые проверки внешнего контроля качества осуществляет и уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору, не чаще раз в два года, в отношении аудиторских организаций, если аудит финансовой отчетности проводился в общественно значимых организациях, а также государственных корпорациях, государственных предприятиях.

Кроме того, внешний контроль качества может осуществляться внепланово. Он, как правило, проводится в случаях поступления жалоб на аудиторов, аудиторскую организацию от лиц, участвующих в использовании результатов работы аудиторов.

При выявлении фактов несоблюдения членом СРОА требований Закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, СРОА может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

- вынести предписание, обязывающее члена СРОА устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;
- вынести члену СРОА предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований Закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;
- наложить штраф на члена СРОА;
- принять решение о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в СРОА на срок до устранения ими выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;

- принять решение об исключении аудиторской организации, аудитора из членов СРОА;
- применить иные установленные внутренними документами СРОА меры.

В отношении аудиторской организации, допустившей те же самые нарушения, уполномоченный федеральный орган может выступить с требованием в СРОА применить аналогичные меры дисциплинарного воздействия, за исключением наложения штрафа, иных мер.

Таким образом, Закон определяет общие количественные характеристики аудита, положения внешнего контроля качества, и более детально раскрывает систему органов, их осуществляющих, а также меры дисциплинарного воздействия в отношении лиц, допустивших нарушения.

Рассмотрим стандарты аудиторской деятельности на предмет определения количественных характеристик аудита в них содержащихся. Анализ начнем с Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности №1 «Цели и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696, так как все остальные стандарты, за исключением тех, которые регулируют сопутствующие аудиту услуги (Федеральные правила (стандарты) №24, 30, 31, 33 его детализируют).

Количественные признаки по правилу (стандарту) №1 можно классифицировать на следующие группы:

- по отношению к аудиту финансовой отчетности:
  - аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой отчетности во всех существенных отношениях;
  - аудитор должен проявлять профессиональный скептицизм;
  - объем аудита определяется планируемыми аудиторскими процедурами, необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах;
  - аудит проводится с разумной уверенностью, и как следствие, имеет место риск невыявления существенных искажений;
- по отношению к профессиональной деятельности (базирующиеся на принципах раскрытых в Кодексе этики аудиторов России):
  - независимость;
  - честность;
  - объективность;
  - профессиональная компетентность и добросовестность;
  - конфиденциальность;
  - профессиональное поведение.

В федеральном правиле (стандарте) №1 не указан принцип следование техническим стандартам по причине того, что стандарты аудиторской деятельности, по действующему законодательству, являются обязательными.

Положения аудиторских стандартов можно рассматривать в сравнении со стандартами ИНТОСАИ для государственного контроля (табл. 8).

Принципы проведения контрольных мероприятий в аудите и государственном контроле формально в основном совпадают. Однако имеет место различие в целевой направленности, подходах проведения проверки, оценки рисков, регламентации выборочного исследования.

Для подтверждения соблюдения аудиторских стандартов в аудиторской организации необходимо разработать внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности и определить лиц, ответственных за осуществление кон-

троля по их соблюдению. Внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности должны быть разработаны в соответствии с Законом, федеральными стандартами, Кодексом этики аудиторов России, а также с учетом стандартов и Кодекса этики СРОА, членом которой она является. При их разработке могут быть использованы правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, в части, не противоречащей федеральным стандартам. Во исполнение внутрифирменных стандартов в аудиторской организации должны иметь место соответствующие организационно-распорядительные документы, в свою очередь аудитор должен надлежащим образом оформлять рабочие документы, в которых должны быть отражены аудиторские доказательства. Эти документы исследуются, анализируются, оцениваются при проведении внешнего контроля качества.

Таблица 8

**ПРИНЦИПЫ ПРОВЕДЕНИЯ  
КОНТРОЛЬНЫХ МЕРОПРИЯТИЙ ПО  
СТАНДАРТАМ АУДИТА И ИНТОСАИ**

| № | Фактор                        | По стандартам аудита | По стандартам ИНТОСАИ   |
|---|-------------------------------|----------------------|---|
| 1 | Планирование                  | +                    | +   |
| 2 | Надзор и контроль             | +                    | +   |
| 3 | Средства внутреннего контроля | +                    | +   |
| 4 | Доказательства (сведения)     | +                    | +   |
| 5 | Анализ документов             | +                    | +   |
| 6 | Оценка рисков                 | +                    | -   |
| 7 | Существенность                | +                    | +   |
| 8 | Выборка                       | +                    | Выборочно проводятся контрольные мероприятия, без конкретизации |

К внутренним факторам также относятся наличие соответствующих ресурсов в аудиторской организации, управление ими с учетом действующих нормативных правовых актов. Ресурсы, используемые аудиторской организацией в своей деятельности, можно выделить следующие:

- трудовые ресурсы (кадры);
- техническое;
- технологическое (в том числе информационные ресурсы) обеспечение;
- финансовые.

Состав ресурсов, их использование оказывает влияние на качество аудита. Они имеют взаимосвязь с рисками хозяйственной деятельности аудиторской организации. Эти риски являются результатом существенных условий, событий, обстоятельств, действия или бездействия, которые могут негативно повлиять на способность аудиторской организации достигать своих целей и реализовывать свои стратегии, или результатом выбора ненадлежащих целей и стратегий.

Большинство рисков хозяйственной деятельности будут с большой вероятностью иметь финансовые последствия и, следовательно, оказывать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, хотя не все риски хозяйственной деятельности обязательно ведут к рискам ее существенно искажения. Выявление рисков хозяйственной деятельности руководством аудиторской организации и разработка подходов для их устранения является частью системы внутреннего контроля [3].

Регулярное наблюдение за адекватностью и операционной эффективностью средств контроля посредством

анализа информации об их функционировании в первую очередь направлено на обеспечение эффективной работы системы внутреннего контроля. В то же время оценка финансовых результатов деятельности и их анализ имеют целью определить, отвечают ли результаты деятельности целям, поставленным руководством (или третьей стороной). Тем не менее в некоторых случаях показатели результатов деятельности также содержат информацию, которая дает возможность руководству выявить недостатки системы внутреннего контроля [3].

Между целями организации и средствами контроля, которые оно применяет для того, чтобы обеспечить разумную уверенность в их достижении, существует прямая связь. Цели аудиторской организации и его средства контроля связаны с финансовой (бухгалтерской) отчетностью, хозяйственными операциями и соблюдением законодательства Российской Федерации, однако не все эти цели и средства контроля имеют отношение к оценке рисков [3]. Также следует учитывать, что управленческие решения всегда влекут за собой выбор между двумя целями. При политике продаж по сниженным ценам организация в течение нескольких лет будет иметь хорошие финансовые результаты, но в долгосрочном периоде она будет иметь проблемы. При политике осуществления инвестирования в деятельность организации создается база для формирования сильного предприятия, при этом будут иметь место проблемы с финансами. По мнению В.М. Мишина [9], между техническим и экономическим пониманием качества имеется противоречие, которое носит диалектический характер и обуславливается дополнительной взаимосвязью производства и потребления объектов, поэтому целесообразно рассматривать совместно технический (для аудита это следование техническим стандартам аудита) и экономический аспекты качества, тем более что это важно при проведении оценки уровня качества. Следовательно, количественную характеристику аудита можно получить, проведя анализ основных ее показателей финансово-хозяйственной деятельности.

Таким образом количественная характеристика аудита представляет два взаимосвязанных формата: соблюдение принципов, регулирующих деятельность, процесс аудита – технический аспект, и как результат анализа основных показателей финансово-хозяйственной деятельности – экономический аспект.

Итак, качество аудита следует рассматривать в тесной взаимосвязи двух его характеристик: как «бытие-для-другого», т.е. как выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности используемое для принятия решений на основе бухгалтерской отчетности, и как «в-себе-бытие», т.е. аудит как сущность, как процесс, осуществляемый для выражения мнения. Количественно аудит характеризуется в двух взаимодополняющих аспектах.

- Во-первых, его основополагающими принципами:
  - честность;
  - объективность;
  - независимость;
  - конфиденциальность;
  - профессионализм;
  - профессиональное поведение;
  - добросовестность;
  - следование техническим стандартам;
  - нейтральность.

Принцип следование техническим стандартам в свою очередь реализуются в принципах проведения проверки.

- Во-вторых, анализом основных показателей финансово-хозяйственной деятельности.

## Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Рассмотрение работы внутреннего аудита [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) №29 : утв. постановлением Правительства РФ от 25 авг. 2006 г. №523. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенно искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) №8 : утв. постановлением Правительства РФ от 19 нояб. 2008 г. №863. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Аудиторские стандарты ИНТОСАИ для госконтроля [Текст] // Контроллинг. – 1991. – №3. – С. 70-95.
5. Алексеев П.В. Философия [Текст] : учеб. / П.В. Алексеев, А.В. Панин. – М. : Проспект, 1998.
6. Гегель Г. Энциклопедия философских наук [Текст] / Г. Гегель. – Т. 1. – М., 1974.
7. Гутцайт Е.М. Альтернативы современной аудиторской проверке [Текст] / Е.М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. – 2008. – №7. – С. 3-13.
8. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита [Текст] / Р. Додж. – М. : Финансы и статистика, 2002.
9. Мишин В.М. Управление качеством [Текст] : учеб. / В.М. Мишин. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
10. Перечень терминов, используемых в ПСАД [Электронный ресурс] : утв. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Спиркин А.Г. Философия [Текст] : учеб. / А.Г. Спиркин. – М. : Гардарика, 1999.
12. Шеремет А.Д. Аудит [Текст] / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М. : ИНФРА-М, 2010.

## Ключевые слова

Аудит; качество аудита; принципы аудита; аудиторские процедуры; стандарты аудиторской деятельности; кодекс этики аудиторских; виды аудита; процесс аудита.

*Юдина Галина Александровна*

*Харченко Ольга Николаевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что вопросы изучения качественных и количественных характеристик аудита недостаточно освещены в научных источниках. Изучение рассматриваемой темы является актуальным, так как характеристики аудита являются основой для организации и проведения его контроля качества.

Научная новизна и практическая значимость. В статье освещены основные аспекты, связанные с современным состоянием аудиторской деятельности и ее функционированием. Представляется интересным авторский вариант анализа качественных характеристик аудита во взаимосвязанных аспектах, как «бытие-для-другого» и как «в-себе-бытие». Несколько спорным является авторское суждение по выделению в отдельную группу таких пользователей бухгалтерской отчетности, как собственники. Материал проиллюстрирован таблицами. Практическая значимость предлагаемого подхода рассмотрения качественных и количественных характеристик аудита имеет место в связи с возможностью их применения при организации и проведении его контроля качества, использования в качестве основы для анализа соблюдения стандартов аудиторской деятельности, кодекса этики, других нормативных правовых актов.

Заключение: рецензируемая статья заслуживает положительной оценки, тема, рассматриваемая авторами, является актуальной, работа может быть рекомендована к изданию.

*Петрова А.Т., д.э.н., профессор, доцент ГОУ ВПО «Красноярский государственный торгово-экономический институт»*



### 4.3. QUANTITATIVE AND QUALITATIVE AUDIT CHARACTERISTICS

G.A. Yudina, Associate Professor of Accounting and Statistics Department;

O.N. Kharchenko, Ph.D in Economics, Professor of Accounting and Statistics Department

*Institute of Economics, Management and Nature Management*

The paper considers qualitative and quantitative audit characteristics helpful in defining its nature, these characteristics being essential in managing and carrying out audit quality control. The analyses are conducted in external and internal environment against audit principles.

#### Literature

1. On Auditing activity [Electronic resource]: RF Federal Law of 30.12.2008 №307-ФЗ. Access is available via information legal service «Consultant plus» (in Russian).
2. Federal standard №29 «Considering Internal Auditing Operation» [Electronic resource]: State RF regulation of 25.08.2006 №523. Access is available via information legal service «Consultant plus» (in Russian).
3. Federal standard №8 «Statement on the individual under audit, his working environment and assessment of risks of considerable falsification in finance and accounting» [Electronic resource]: State RF regulation of 19.11.2008 №863(in Russian). Access is available via information legal service «Consultant plus».
4. Audit standards INTOSAI for state control [Text] // Controlling. – 1991. – №3. – Page 70-95(in Russian).
5. P.V. Alexeev. Philosophy: Coursebook [Text] / Alexeev P.V., A.V. Panin. – M.: Prospect, 1998. (in Russian).
6. G. Gegel. Encyclopedia on Philosophy [Text] / G. Gegel . Vol. 1. M., 1974. (in Russian).
7. Y.M. Goodtseit. Modern Auditing Alternatives [Text] / Goodtseit Y.M // Auditorskie vedomosty. – 2008. – №7. – page 3-13. (in Russian).
8. R. Dodge. Short Manual in Audit standards and Norms [Text] / Dodge R. – M.: Finansy i Statistika – 2002. (in Russian).
9. V.M. Mishin. Quality management: coursebook [Text] / Mishin V.M. – M.: UNITY-DANA. – 2007. (in Russian).
10. A list of terms used in Audit Rules and Standards [Electronic resource]: adopted by the Audit Committee under RF President (in Russian). Access is available via information legal service «Consultant plus».
11. A.G. Spirkin. Philosophy: Coursebook [Text] / A.G. Spirkin. – M.: Gardariki. – 1999. (in Russian).
12. A.D. Sheremet. Audit [Text] / A.D. Sheremet, V.P. Suits. – M.: INFRA-M, – 2010. (in Russian).

#### Keywords

Audit; audit quality; audit principles; audit procedures; auditing activity standards; audit ethics code; audit types; audit process.