

## 4.5. АУДИТОРСКИЙ РИСК: ВОПРОСЫ МЕТОДИКИ СОЗДАНИЯ ВНУТРИФИРМЕННОГО СТАНДАРТА

Коновалова Н.В., старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита

*Самарский институт (филиал) ГОУ ВПО,  
«Российский государственный  
торгово-экономический университет»*

Необходимость стандартизации определяется потребностями повышения качества услуг, снижения трудоемкости деятельности. Существующие стандарты в аудите не охватывают всех аспектов аудиторской деятельности. Поэтому есть необходимость создания внутрифирменного стандарта в отношении аудиторского риска. Методика создания такого стандарта предполагает разработку его структуры, определение содержания каждой структурной единицы, рассмотрение существенных положений федеральных стандартов в отношении аудиторского риска с учетом их классификации по отношению к нему.

В современном мире трудно встретить руководителя или специалиста организации, который не использовал бы в своей работе методы и средства стандартизации. Стандартизация основывается на последних достижениях науки, техники и практического опыта, она не только определяет уровень развития отрасли, но и стимулирует прогресс науки и техники. Используя последние достижения науки и техники, стандартизация определяет прогрессивные и экономически оптимальные решения многих народнохозяйственных, отраслевых и внутрипроизводственных задач. Органически объединяя фундаментальные и прикладные науки, она способствует их целенаправленности и быстрейшему внедрению научных достижений в практическую деятельность. Стандартизация создает организационно-техническую и информационную основу специализации, придает деятельности свойства самоорганизации. С нормативно-технической точки зрения стандарт – это документ, устанавливающий комплекс норм, правил, требований к объекту стандартизации. Объектом стандартизации является все, что имеет перспективу многократного применения [12].

Стандарты аудита представляют собой единые базовые принципы, которым должны следовать аудиторы при осуществлении профессиональной аудиторской деятельности. Они регулируют деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, так как позволяют достичь максимальной объективности в выражении аудиторского мнения по поводу соответствия бухгалтерской (финансовой) отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности. Единобразие аудиторской деятельности является необходимым ее условием ввиду многообразия методик, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления. С изменением экономической ситуации аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру в целях максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности [15].

В российской практике аудита выделяют следующие группы стандартов: международные стандарты аудита,

национальные стандарты (федеральные стандарты аудиторской деятельности), стандарты саморегулируемых организаций аудиторов и внутрифирменные стандарты аудита.

Международные стандарты аудита (МСА) разрабатываются Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (International auditing and assurance standards board, IAASB). Они представляют собой унифицированные регулирующие правила, в соответствии с которыми следует организовать и осуществить независимый сбор аудиторских доказательств для подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, и сформулировать профессиональное суждение относительно степени ее достоверности. Создание системы международных хозяйственных связей обусловило необходимость гармонизации стандартов аудита на международном уровне, что позволило расширить круг пользователей финансовой отчетности, облегчило сопоставление финансовых показателей деятельности компаний разных стран. Требования международных стандартов аудита обязательны при аудите отчетности транснациональных компаний.

В соответствии с п. 1 ст. 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» национальными стандартами аудита в Российской Федерации являются Федеральные стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатываются в соответствии с МСА, определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности и являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников [1].

В настоящее время постановлениями Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696 утверждено 34 Федеральных правила (стандарта) аудиторской деятельности (ФПСАД), а также шесть Федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД) утверждено приказами Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 24 февраля 2010 г. №16н, от 20 мая 2010 г. №46н и от 17 августа 2010 г. №90н.

В соответствии с п. 5 ст. 17 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» на саморегулируемые организации аудиторов возлагается обязанность разрабатывать и утверждать стандарты саморегулируемых организаций аудиторов, которые являются обязательными для аудиторских организаций и аудиторов – членов таких организаций. Таким образом, исходя из необходимости членства в саморегулируемой организации, каждая аудиторская фирма, помимо федеральных стандартов, обязана придерживаться в своей деятельности также и стандартов саморегулируемых организаций аудиторов, которые в соответствии с п. 2 ст. 7 Закона определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным федеральными стандартами и не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности [1].

Однако тем же Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» определено право аудиторской организации самостоятельно определять формы и методы проведения аудита на основе федеральных стандартов (п. 1 ст. 13), что дает возможность аудиторским фирмам формировать и свои внутрифирменные стандарты аудита в части не превышающей и не противоре-

чащей как федеральных стандартов, так и стандартов саморегулируемых организаций аудиторов [1].

Внутрифирменные стандарты аудиторской организации – это документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям национальных стандартов аудиторской деятельности и стандартов саморегулируемых организаций аудиторов. Аудиторская организация должна сформировать пакет внутренних стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым проверкам и составляемым заключениям, исходя из общеустановленных принципов организации и проведения аудита. Наличие системы внутренних стандартов и ее методологического сопровождения является необходимым показателем профессионализма деятельности аудиторской организации. Внутренние стандарты аудиторских организаций должны содержать конкретные рекомендации, позволяющие аудиторам на практике определить четкий порядок своих действий по выполнению требований стандартов и по повышению качества аудиторских проверок. Грамотно сформированный пакет внутрифирменных стандартов способствует повышению производительности труда работников аудиторской организации на всех его этапах. Отсутствие такого пакета ставит под сомнение соответствие аудиторских услуг, оказываемых организацией, общеустановленным стандартам, уровень профессионализма ее руководства, ведущих аудиторов. И наоборот, применение внутрифирменных стандартов позволяет аудиторским организациям:

- полнее соблюдать требования федеральных стандартов;
- сделать технологию и организацию аудита более рациональной, менее трудоемкой, обеспечить дополнительный контроль за работой аудиторов;
- содействовать внедрению в аудиторскую практику научных достижений и новых технологий, укрепить общественный престиж профессии;
- и главное – обеспечить высокое качество аудиторской работы и способствовать снижению аудиторского риска [10].

Создание внутрифирменного стандарта в отношении аудиторского риска весьма актуально. Следует отметить, что на сегодняшний день в системе федеральных стандартов аудита отсутствует стандарт, регулирующий вопросы аудиторского риска в деятельности российских аудиторских организаций.

Важно, что в новой редакции ФПСАД №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденного постановлением Правительства РФ от 19 ноября 2008 г. №863, не дается формальное определение аудиторского риска и его компонентов (модели аудиторского риска). При этом определения нет и в ФПСАД №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» в отличие от МСА, где МСА 200 «Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности» дает следующие определение аналогичное представленному в прежней редакции Федерального стандарта №8: аудиторский риск – это риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения в случаях, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения [3; 14, с. 52].

При этом в 2008 г. был разработан Глоссарий терминов стандартов аудиторской деятельности, который представляет собой свод основных терминов, используемых в законодательстве РФ об аудиторской деятельности и ФПСАД. Он подготовлен с учетом соответствующих материалов международных стандартов аудита, в связи с чем в него включены эквиваленты терминов на английском языке. Глоссарий предназначен для облегчения работы с ФПСАД, а также для проведения дальнейшей работы по совершенствованию этих правил (стандартов). В Глоссарии в частности даны определения аудиторскому риску, риску существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, риску необнаружения, неотъемлемому риску, риску средств контроля, риску выборки и риску, несвязанному с выборкой аналогичные определениям этих рисков данных в МСА [8].

Новое ФПСАД №8, как уже говорилось, не содержит и не раскрывает понятия аудиторского риска. В то же время в п. 3 данного стандарта указано одно из действий аудитора – планировать и выполнять дальнейшие аудиторские процедуры в целях сокращения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Упоминание термина «аудиторский риск» присутствует и в других ФПСАД:

- ФПСАД №4 «Существенность в аудите» (п. 8 – п. 10, п. 13), где рассматривается взаимосвязь существенности и аудиторского риска;
- ФПСАД №5 «Аудиторские доказательства» (п. 9), где указано, что аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска является одним из факторов, влияющих на суждение аудитора в отношении достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств;
- ФПСАД №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» (п. 9), где говорится, что в случае выявления факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, аудитор должен рассмотреть вопрос об их влиянии на проведенную аудитором оценку компонентов аудиторского риска;
- ФПСАД №16 «Аудиторская выборка» (п. 9), где указано, что при получении аудиторских доказательств аудитор должен использовать профессиональное суждение для оценки аудиторского риска и разработки аудиторских процедур, обеспечивающих снижение такого риска до приемлемо низкого уровня. При этом дано определение самого аудиторского риска как риска того, что аудитор выразит ненадлежащее аудиторское мнение при наличии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. А также определено, что аудиторский риск включает неотъемлемый риск, риск средств внутреннего контроля и риск необнаружения (определений перечисленных элементов аудиторского риска не дано);
- ФПСАД №18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников» (п. 2), где сказано, что при принятии решения о получении аудиторских доказательств из внешних источников аудитор должен учитывать уровень существенности, неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также то, как аудиторские доказательства, полученные из внешних источников, смогут снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня для использующихся предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- ФПСАД №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» (п. 12), где указано, что внешний аудитор должен предварительно оценить, насколько эффективны функции службы внутреннего аудита, если он собирается в дальнейшем полагаться на их эффективность, что повлияет на аудиторский риск и его оценку [2].

Определим, возможно ли рассматривать аудиторский риск в контексте нового ФПСАД №8. По новому стандарту аудиторю необходимо проводить оценку риска существенного искажения информации в финансовой отчетности, которая является следствием ошибок и недобросовестных действий руководства и (или) работников аудируемого лица. Согласно п. 98 ФПСАД №8, аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения информации на уровне финансовой отчетности в целом и на уровне конкретных предпосылок подготовки финансовой отчетности для групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и случаев раскрытия информации в финансовой отчетности. Как и прежде, аудитор должен проводить оценку риска на уровне всей финансовой отчетности и на уровне предпосылок ее подготовки. Однако теперь идет речь о выявлении и оценке риска существенного искажения информации в финансовой отчетности без риска признания финансовой отчетности достоверной, когда она содержит существенное искажение (т.е. без аудиторского риска). Таким образом, проанализировав ФПСАД №8, можно сделать вывод, что понятие аудиторского риска как риска выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения, в случае, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения, в этом стандарте отсутствует [16].

Новый стандарт раскрывает концепцию об оценке рисков существенного искажения информации на основе понимания деятельности аудируемого лица, среды, в которой оно функционирует. Тем не менее, при рассмотрении ФПСАД №8 во взаимосвязи, в частности с ФПСАД №1 «Цели и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», раскрывающим уровень аудиторских гарантий и ограничений, присущих аудиту, говорить об аудиторском риске как риске невыявления существенных искажений допустимо [16]. Однако следует учесть, что в соответствии с тем же ФПСАД №1, целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. Следовательно, само по себе невыявление существенных искажений информации без реализации цели аудита (выражения мнения о достоверности отчетности содержащей такие искажения) не может быть аудиторским риском.

Таким образом, существенным упущением новой редакции ФПСАД №8 является отсутствие определения, структуры и значения аудиторского риска при проведении аудита, что нарушает целостное логическое восприятие риска аудиторской деятельности и делает затруднительным алгоритм его оценки (экономико-математических методов оценки) и, как следствие, управление им. Именно поэтому одним из основных путей минимизации аудиторского риска является создание внутрифирменного стандарта, регулирующего вопросы управления аудиторским риском, а именно: выявления и оценки аудиторского риска и его компонентов, а также действий аудитора в ответ на оцененные риски.

Аудиторский риск определяется для каждой отдельной аудиторской проверки. Если аудит не осуществляется, то и аудиторский риск не возникает. При этом на всех этапах аудиторской проверки, аудиторский риск подвержен влиянию различных факторов, связанных как с особенностями деятельности аудируемого лица, среды в которой она осуществляется, так и с особенно-

стями технико-организационной среды функционирования аудиторской группы. Поэтому, практически все федеральные стандарты аудиторской деятельности в той или иной мере определяют действия аудитора в отношении раскрытия и минимизации аудиторского риска.

Для целей упорядочения и систематизации необходимой информации в целях создания внутрифирменного стандарта в отношении аудиторского риска необходимо классифицировать существующие федеральные стандарты аудиторской деятельности по отношению к аудиторскому риску.

Классификация является одним из основных понятий логики и представляет собой распределение предметов какого-либо рода на взаимосвязанные классы согласно наиболее существенным признакам, присущим предметам данного рода и отличающим их от предметов других родов, при этом каждый класс занимает в получившейся системе определенное постоянное место и в свою очередь делится на подклассы. Правильно составленная классификация, отобразив закономерности развития классифицируемых объектов, глубоко вскрывает связи между изучаемыми объектами и помогает исследователю ориентироваться в самых сложных ситуациях, служит основой для обобщающих выводов и прогнозов [11, с. 247]. Составление классификаций подчиняется всем правилам деления объема понятия:

- в одной и той же классификации необходимо применять одно и то же основание;
- объем членов классификации должен равняться объему классифицируемого класса (соразмерность деления);
- члены классификации должны взаимно исключать друг друга, т.е. ни один из них не должен входить в объем другого класса;
- подразделение на подклассы должно быть непрерывным, т.е. необходимо брать ближайший подкласс и не перескакивать в более отдаленный подкласс [11, с. 248].

Следуя вышеизложенным правилам, мы классифицировали существующие на сегодняшний день в РФ национальные стандарты аудиторской деятельности по отношению к аудиторскому риску следующим образом:

1. Стандарты, имеющие отношение к аудиторскому риску:
  - стандарты, определяющие требования к раскрытию информации о факторах, событиях, возможных повлечь аудиторский риск, а также о самом аудиторском риске;
  - стандарты, определяющие факторы (источники) аудиторского риска и действия аудитора при их возникновении;
  - стандарты, определяющие контрольные действия в отношении уровня аудиторского риска;
2. Стандарты, не имеющие отношение к аудиторскому риску. Деление стандартов на две основные классификационные группы, определяется тем, что:
  - аудиторская деятельность, для регулирования которой разрабатывались стандарты, в соответствии с п. 2 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» – это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг. При этом аудиторский риск имеет место только при проведении аудита. Оказание сопутствующих аудиту услуг сопровождается другими рисками. Соответственно стандарты, имеющие отношение к сопутствующим аудиту услугам, не имеют отношение к проведению аудита, а соответственно и к аудиторскому риску;
  - требования Федерального закона «Об аудиторской деятельности» распространяются как на аудиторские организации и индивидуальных аудиторов, так и на саморегулируемые организации аудиторов. В соответствии с п. 1 ст. 7 указанного Закона ФСАД являют-

ся обязательными, в том числе и для саморегулируемых организаций аудиторов. В соответствии с п. 1 и п. 9 ст. 17 указанного Закона саморегулируемая организация аудиторов является некоммерческой организацией, созданной в целях обеспечения условий существования аудиторской деятельности и не может являться членом другой саморегулируемой организации аудиторов, а следовательно, не может оказывать аудиторские услуги, сопряженные с возникновением аудиторского риска. Соответственно стандарты, имеющие отношение к саморегулируемым организациям, не имеют отношения к проведению аудита, а, следовательно, и к аудиторскому риску.

Внутри классификационной группы стандартов, имеющих отношение к аудиторскому риску, мы классифицировали российские стандарты аудиторской деятельности по содержанию в отношении аудиторского риска, приведя также соответствующие российским международные стандарты аудита (табл. 1).

Таблица 1

**КЛАССИФИКАЦИЯ РОССИЙСКИХ  
СТАНДАРТОВ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ  
И СООТВЕТСТВУЮЩИХ ИМ МЕЖДУНАРОДНЫХ  
СТАНДАРТОВ ПО ОТНОШЕНИЮ К  
АУДИТОРСКОМУ РИСКУ**

Наименования федеральных стандартов	Наименования соответствующих МСА
<b>1. Стандарты, имеющие отношение к аудиторскому риску</b>	
1.1. Стандарты, определяющие требования к раскрытию информации о факторах, событиях, возможных повлечь аудиторский риск, а также о самом аудиторском риске	
ФПСАД №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»	ISA 200 Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing (МСА 200 Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита)
ФПСАД №2 «Документирование аудита»	ISA 230 Audit documentation (МСА 230 Аудиторская документация)
ФПСАД №3 «Планирование аудита»	ISA 300 Planning an audit of financial statements (МСА 300 Планирование аудита финансовой отчетности)
ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»; ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»; ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении»	ISA 700 Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements (МСА 700 Аудиторское заключение и выражение мнения о финансовой отчетности); ISA 705 Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report (МСА 705 Модифицированное мнение в аудиторском заключении); ISA 706 Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Auditor's Report (МСА 706 Дополнительная информация в аудиторском заключении, которая может привлечь внимание пользователей)

Наименования федеральных стандартов	Наименования соответствующих МСА
ФПСАД №12 «Согласование условий проведения аудита»	ISA 210 Terms of audit engagements (МСА 210 Условия аудиторских заданий)
ФПСАД №22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника»	ISA 260 Communications With Those Charged With Governance (МСА 260 Коммуникация с руководством аудируемого лица)
-	ISA 265 Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management (МСА 265 Сообщение руководству аудируемого лица о недостатках внутреннего контроля)
1.2. Стандарты, определяющие факторы (источники) аудиторского риска и действия аудитора при их возникновении <sup>1</sup>	
ФПСАД №4 «Существенность в аудите»	ISA 320 Materiality in Planning and Performing an Audit (МСА 320 Существенность при планировании и проведении аудита)
-	ISA 450 Evaluation of Misstatements Identified during the Audit (МСА 450 Оценка искажений, выявленных в ходе проверки)
ФПСАД №5 «Аудиторские доказательства»	ISA 500 Audit evidence (МСА 500 Аудиторские доказательства)
ФПСАД №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»	ISA 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment (МСА 315 Выявление и оценка рисков существенного искажения на основе понимания деятельности субъекта и среды его функционирования)
-	ISA 330 The auditor's responses to assessed risks (МСА 330 Действия аудитора в ответ на оцененные риски)
ФПСАД №9 «Связанные стороны»	ISA 550 Related parties (МСА 550 Связанные стороны)
ФПСАД №10 «События после отчетной даты»	ISA 560 Subsequent events (МСА 560 Последующие события)
ФПСАД №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица»	ISA 570 Going concern (МСА 570 Непрерывность деятельности)
ФСАД 5/2010 Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита	ISA 240 The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements (МСА 240 Обязанности аудитора при рассмотрении фактов возможного мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности)
ФСАД 6/2010 Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов	ISA 250 Consideration of laws and regulations in an audit of financial statements (МСА 250 Учет требований законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности)

<sup>1</sup> ФПСАД №15 «Понимание деятельности аудируемого лица», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696, утратило силу – постановление Правительства РФ от 19 ноября 2008 г. №863.

Наименования федеральных стандартов	Наименования соответствующих МСА
ФПСАД №16 «Аудиторская выборка»	ISA 530 Audit Sampling (МСА 530 Аудиторская выборка)
ФПСАД №17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях»	ISA 501 Audit Evidence – Specific Considerations for Selected Items (МСА 501 Аудиторские доказательства – рекомендации по рассмотрению особых статей)
ФПСАД №18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников»	ISA 505 External confirmations (МСА 505 Внешние подтверждения)
ФПСАД №19 «Особенности первой проверки аудируемого лица»	ISA 510 Initial Audit engagements – opening balances (МСА 510 Первичные аудиторские задания – начальное сальдо)
ФПСАД №20 «Аналитические процедуры»	ISA 520 Analytical procedures (МСА 520 Аналитические процедуры)
ФПСАД №21 «Особенности аудита оценочных значений»	ISA 540 Auditing accounting estimates, including fair value accounting estimates, and Related Disclosures (МСА 540 Аудит оценочных значений, включая измерения и раскрытия справедливой стоимости)
ФПСАД №23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица»	ISA 580 Written representations (МСА 580 Письменные разъяснения)
ФПСАД №25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация»	ISA 402 Audit considerations relating to entities using service organizations (МСА 402 Учет особенностей при аудите субъектов, пользующихся услугами специализированных организаций)
ФПСАД №26 «Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности»	ISA 710 Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements (МСА 710 Сопоставимая информация – сопоставимые показатели и сопоставимая финансовая отчетность)
ФПСАД №27 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность»	ISA 720 The auditor's responsibility in relation to other information in documents containing audited financial statements (МСА 720 Обязанности аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность)
ФПСАД №28 «Использование результатов работы другого аудитора»	ISA 600 Special considerations – audits of group financial statements (Including the work of component auditors) (МСА 600 Аудит финансовой отчетности группы компаний (включая использования результатов работы другого аудитора))
ФПСАД №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита»	ISA 610 Using the Work of Internal Auditors (МСА 610 Использование результатов работы внутренних аудиторов)
ФПСАД №32 «Использование аудитором результатов работы эксперта»	ISA 620 Using the work of an Auditor's Expert (МСА 620 Использование работы эксперта)

Наименования федеральных стандартов	Наименования соответствующих МСА
1.3. Стандарты, определяющие контрольные действия в отношении уровня аудиторского риска	
ФПСАД №7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту»	ISA 220 Quality Control for an Audit of Financial Statements (МСА 220 Контроль качества работы при аудите финансовой отчетности)
ФПСАД №34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях»	
<b>2. Стандарты, не имеющие отношения к аудиторскому риску<sup>2</sup></b>	
ФПСАД №24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами»	International framework for assurance engagements (Международная концептуальная основа заданий по подтверждению достоверности информации)
ФПСАД №30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации»	ISA 4400 Engagements to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial Information (МСА 4400 Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации)
ФПСАД №31 «Компиляция финансовой информации»	ISA 4410 Engagements to compile financial information (МСА 4410 Задания по компиляции финансовой информации)
ФПСАД №33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности»	ISA 2400 Engagements to review financial statements (МСА 2400 Задания по обзорной проверке финансовой отчетности)
ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля»	ISQC <sup>3</sup> 1 Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and Other Assurance and Related Services Engagements (Контроль качества для фирм, которые проводят аудиты и обзорные проверки исторической финансовой информации, и другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам)

Научная классификация имеет огромное значение для теоретической и практической деятельности. Она облегчает процесс изучения предметов и явлений окружающего мира, дает возможность быстрее найти внутренние закономерности, которые определяют развитие и изменение исследуемых предметов и явлений [11, с. 248]. В этой связи предложенная классификация российских и международных стандартов аудита по отношению к аудиторскому риску позволит оптимизировать и упорядочить работу по созданию внутрифирменного стандарта в отношении аудиторского риска для рационального и полного его раскрытия.

Следует отметить, что классификации с течением времени могут изменяться и уточняться. Поэтому в силу нестабильности законодательства в сфере бухгалтерского учета и аудита возможно изменение,

<sup>2</sup> В соответствии с п. 2 ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля», утвержденного приказом Минфина РФ от 24 февраля 2010 г. №16н ФСАД 4/2010 применяется саморегулируемыми организациями аудиторов и федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим внешний контроль качества работы аудиторских организаций [4].

<sup>3</sup> ISQC – International standards on quality control (международные стандарты по контролю качества).

уточнение и дополнение разработанной классификации российских стандартов аудиторской деятельности по отношению к аудиторскому риску.

Изучив ФСАД, мы выделили существенные положения, касающиеся аудиторского риска и его компонентов,

синтезировав их для целей создания внутрифирменного стандарта аудита в отношении аудиторского риска. При этом все федеральные стандарты аудита мы сгруппировали исходя из их содержания в отношении аудиторского риска (табл. 2).

Таблица 2

## ТЕЗИСЫ СУЩЕСТВЕННЫХ ПОЛОЖЕНИЯ ФСАД В ОТНОШЕНИИ АУДИТОРСКОГО РИСКА

Наименование федерального стандарта	Содержание (предлагаемая формулировка положений внутрифирменного стандарта в отношении аудиторского риска)
<b>1. Стандарты, определяющие требования к раскрытию информации о факторах, событиях, возможных повлечь аудиторский риск, а также о самом аудиторском риске</b>	
ФПСАД №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»	Констатация существования аудиторского риска исходя из вероятности существования обстоятельств, влекущих за собой существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, в отношении полноты и достоверности которой аудитор должен проявлять профессиональный скептицизм обеспечивая разумную уверенность в том, что такая отчетность не содержит существенных искажений. При этом требование разумной уверенности определяется необходимостью минимизации аудиторского риска, чем выше степень разумной уверенности, тем ниже аудиторский риск. Возникновение аудиторского риска предопределено рядом факторов (предпосылок) порождающих компоненты (элементы) аудиторского риска: риск существенного искажения финансовой отчетности (любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются не совершенными; существуют ограничения, которые могут повлиять на убедительность доказательств, используемых для подготовки выводов в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности), риск необнаружения (в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование; преобладающая часть аудиторских доказательств лишь представляет доводы в подтверждение определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера; работа, выполняемая аудитором для формирования своего мнения, основывается на его профессиональном суждении)
ФПСАД №2 «Документирование аудита»	Существует необходимость документирования информации (доказательств) о деятельности аудируемого лица и среды в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля (п. 120 ФПСАД №8), процедур оценки рисков
ФПСАД №3 «Планирование аудита»	Существует необходимость планирования аудиторской проверки с учетом существования аудиторского риска. Планирования объема и характера аудиторских процедур, временных рамок проверки и ответственных лиц с учетом оцененного риска существенного искажения
ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» [5]; ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» [6]; ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении» [7]	Аудиторское заключение составляется исходя из предпосылки, что аудит был спланирован и проведен с максимальной тщательностью призванной минимизировать аудиторский риск. Необходимость модификации аудиторского мнения в аудиторском заключении и (или) включение в аудиторское заключение дополнительной информации, которая может привлечь внимание пользователя к какой-либо ситуации определена целью минимизации аудиторского риска. При описании в аудиторском заключении объема аудита в него включается в том числе положение о том, что выбор аудиторских процедур является предметом суждения аудитора, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных в следствии недобросовестных действий или ошибок
ФПСАД №12 «Согласование условий проведения аудита»	Существует необходимость и возможность увеличения аудиторского риска по просьбе аудируемого лица
ФПСАД №22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника»	Существует необходимость сообщения информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника, в том числе об аудиторском риске и модификации аудиторского мнения как способе минимизации аудиторского риска. А также уточнение информации о целях и объемах аудиторской проверки ограничивающих ответственность аудитора, тем самым минимизируя аудиторский риск
<b>2. Стандарты, определяющие факторы (источники) аудиторского риска и действия аудитора при их возникновении</b>	
ФПСАД №4 «Существенность в аудите»	Уровень существенности является фактором повышения или снижения аудиторского риска. Причем зависимость между существенностью и аудиторским риском обратная. Чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск и наоборот. Если по завершении планирования конкретных аудиторских процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности ниже, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это либо снизив предварительно оцененный уровень риска средств контроля там, где это возможно, и поддерживая пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля, либо снизив риск необнаружения искажений путем изменения характера, сроков проведения и объема запланированных процедур проверки по существу

Наименование федерального стандарта	Содержание (предлагаемая формулировка положений внутрифирменного стандарта в отношении аудиторского риска)
ФПСАД №5 «Аудиторские доказательства»	Аудиторские доказательства в том числе являются средством оценки элементов аудиторского риска. При этом степень рисков определяет суждение аудитора о достаточности и надлежащем характере аудиторских доказательств. Чем выше риск существенного искажения, тем больше аудиторских доказательств необходимо для верного суждения аудитора
ФПСАД №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»	Риск существенного искажения является элементом аудиторского риска и включает в себя неотъемлемый риск и риск средств внутреннего контроля. Для из оценки необходимо изучить и собрать необходимые аудиторские доказательства о деятельности аудируемого лица и среды в которой она осуществляется, а также о системе внутреннего контроля. На основании полученной оценки определить ответные действия на выявленные риски с целью минимизации аудиторского риска
ФПСАД №9 «Связанные стороны»	Неполное предоставление или недостаточное раскрытие информации о связанных сторонах в финансовой (бухгалтерской) отчетности повышает риск существенного искажения и требует от аудитора выполнения модифицированных, расширенных или дополнительных аудиторских процедур. При этом неполучение достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно связанных сторон позволяет аудитору выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении и тем самым минимизировать аудиторский риск
ФПСАД №10 «События после отчетной даты»	Невнесение руководством аудируемого лица изменений в финансовую (бухгалтерскую) отчетность в результате событий, произошедших после отчетной даты, если они должны быть внесены, по мнению аудитора, увеличивает аудиторский риск. При последующее представление такой отчетности третьим лицам аудитору необходимо предпринять меры, чтобы эти лица не полагались на аудиторское заключение, в том числе выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении с целью минимизации аудиторского риска
ФПСАД №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица»	Аудитор не может предсказывать будущие события или условия, которые могут обусловит прекращение непрерывной деятельности аудируемого лица, а следовательно гарантировать его способность продолжать свою деятельность непрерывно. Однако, наличие факторов, обуславливающих сомнение в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно может увеличить аудиторский риск. Аудитор должен препятствовать такому увеличению посредством изменения характера, временных рамок и объема аудиторских процедур. А также быть готовым минимизировать аудиторский риск путем выражения модифицированного мнения в аудиторском заключении и (или) включения части, привлекающей внимание пользователей
ФСАД 5/2010 Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита	Всегда существует вероятность необнаружения существенных искажений в финансовой отчетности несмотря на надлежащим образом спланированный и проведенный аудит. Т.е. существует риск необнаружения, который аудитор должен максимально сократить посредством уточнения объема и характера аудиторских процедур. При этом следует учитывать, что если существенные искажения возникли в результате недобросовестных действий, то риск необнаружения становится потенциально выше, нежели при возникновении существенных искажений в результате неумышленных ошибок. Соответственно аудиторские процедуры при подозрении умышленных искажений отчетности должны быть спланированы и проведены более тщательным образом и выказывать меньшую степень доверия к системе внутреннего контроля аудируемого лица. Если же степень искажения отчетности в результате недобросовестных действий столь высока, что не позволяет аудитору с помощью аудиторских процедур снизить до допустимого значения риск необнаружения, то аудитор должен рассмотреть возможность отказа от аудиторского задания, тем самым, минимизировав аудиторский риск
ФСАД 6/2010 Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов	Несоблюдение аудируемым лицом законодательства РФ, в результате которого возникают существенные искажения в финансовой (бухгалтерской) отчетности является одним из основных факторов увеличивающих риск необнаружения, особенно если факт несоблюдения законодательства умышленно скрывается. В этом случае, с целью минимизации аудиторского риска, аудитору следует учесть отсутствие аудиторского доказательства о предполагаемом факте несоблюдения законодательства, модифицировав мнение в аудиторском заключении
ФПСАД №16 «Аудиторская выборка»	Риск аудиторской выборки (риск, связанный с использованием аудиторской выборки) и риск, не связанный с использованием аудиторской выборки являются элементами риска необнаружения. В данном случае на степень риска необнаружения будут влиять следующие факторы: • применение статистического или нестатистического подхода к аудиторской выборке; • объем аудиторской выборки; • метод отбора элементов для проведения аудиторских процедур; • подход при применении статистической выборки (на основании теории вероятности и матстатистики или профессионального суждения). В любом случае, минимизируя риск необнаружения, аудитор исходит из того, что чем выше риск существенного искажения, тем больше должен быть объем выборки

Наименование федерального стандарта	Содержание (предлагаемая формулировка положений внутрифирменного стандарта в отношении аудиторского риска)
ФПСАД №17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях»	Планируя аудиторские процедуры и получение аудиторских доказательств в конкретных случаях, аудитор должен руководствоваться оцененными рисками существенного искажения и необнаружения в отношении конкретного участка учета и (или) отчетности как частном случае общего риска существенного искажения и риска необнаружения в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом с целью минимизации аудиторского риска
ФПСАД №18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников»	Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников наряду с другими аудиторскими процедурами, осуществляемыми аудитором – являются фактором снижающим риск необнаружения, а следовательно и аудиторский риск., в частности в случае существования необычных или сложных хозяйственных операций в деятельности аудируемого лица
ФПСАД №19 «Особенности первой проверки аудируемого лица»	Аудитор должен учитывать особенности первой проверки аудируемого лица. Отсутствие достаточных надлежащих аудиторских доказательств о достоверности остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода или наличие искажений по ним, которые могут оказать существенное влияние на достоверность финансовой отчетности, а также неприменение учетной политики текущего периода последовательно в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода и неотражение должным образом последствий изменения учетной политики в бухгалтерском учете и финансовой отчетности являются факторами, увеличивающими аудиторский риск. С целью минимизации аудиторского риска аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении. Кроме того, аудитор должен рассмотреть влияние модифицированного мнения в аудиторском заключении, если оно имело место быть в предыдущем периоде
ФПСАД №20 «Аналитические процедуры»	Аналитические процедуры являются инструментом минимизации риска необнаружения, так как применяются с целью понимания деятельности аудируемого лица и выявления областей возможного риска. Однако следует учитывать, что существует аналитический риск (элемент риска необнаружения), степень которого зависит от оценки риска существенного искажения (чем выше риск существенного искажения, тем выше риск аналитический), а также от надежности прогнозных данных. Если аналитический риск высокий, то аудитору с целью снижения риска необнаружения стоит прибегнуть к иным аудиторским процедурам проверки по существу отличным от аналитических
ФПСАД №21 «Особенности аудита оценочных значений»	Оценочные значения, рассчитанные, как правило, в условиях риска и требующие профессионального суждения, являются фактором, увеличивающим риск существенного искажения. Если аудитор счел невозможным рассчитать адекватные оценочные значения, то с целью минимизации аудиторского риска ему следует выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении
ФПСАД №23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица»	Письменные заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, как аудиторское доказательство, снижает степень аудиторского риска. Поэтому, в случае отказа руководства аудируемого лица в представлении такого доказательства, аудитор в праве считать эти действия ограничением объема аудита и минимизировать аудиторский риск путем выражения модифицированного мнения в аудиторском заключении
ФПСАД №25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация»	Если финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица подготавливает специализированная организация, то на уровень риска существенного искажения могут оказывать влияние следующие факторы: • степень участия и значимости деятельности специализированной организации в хозяйственной жизни аудируемого лица; • эффективность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля специализированной организации. То есть при достаточной степени участия и значимости деятельности специализированной организации в хозяйственной жизни аудируемого лица, чем выше эффективность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля специализированной организации, тем ниже уровень риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица
ФПСАД №26 «Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности»	Аудитору следует учитывать, что если: • соответствующие показатели предшествующего периода являются частью бухгалтерской (финансовой) отчетности текущего периода; • соответствующие показатели предшествующих периодов, не являются частью бухгалтерской (финансовой) отчетности текущего периода, но предназначены для сопоставления с ней. То в случае, если в отношении отчетности, содержащей соответствующие показатели, в предшествующих периодах было выражено модифицированное мнение или если аудитор в ходе проведения аудита обнаруживает, что соответствующие показатели предшествующих отчетных периодов существенно искажены или возможно такое искажение, то с целью минимизации риска необнаружения аудитору необходимо предусмотреть дополнительные аудиторские процедуры. А также с целью минимизации аудиторского риска быть готовым модифицировать мнение в аудиторском заключении или включить часть, привлекающую внимание к ситуации



Наименование федерального стандарта	Содержание (предлагаемая формулировка положений внутрифирменного стандарта в отношении аудиторского риска)
ФПСАД №27 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность»	Наличие прочей информации в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, противоречащей (содержащей существенные несоответствия) проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности является фактором, увеличивающим аудиторский риск. С целью его минимизации аудитор должен быть готов выразить модифицированное аудиторское мнение или внести текст, привлекающий внимание к данной ситуации
ФПСАД №28 «Использование результатов работы другого аудитора»	Если в ходе проведения аудита предполагается привлечение другого аудитора, для проверки финансовой информации подразделений аудируемого лица, то основной аудитор должен учитывать следующие факторы, увеличивающие аудиторский риск: <ul style="list-style-type: none"> <li>• риск существенного искажения в финансовой отчетности подразделения, проверяемого другим аудитором;</li> <li>• невозможность использования работы другого аудитора в результате иных причин, в том числе профессиональной компетентности другого аудитора;</li> <li>• модификация мнения другого аудитора в отношении финансовой отчетности подразделения.</li> </ul> С целью минимизации аудиторского риска аудитор должен быть готов изменить объем и характер проводимых аудиторских процедур или выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении
ФПСАД №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита»	Эффективность работы службы внутреннего аудита является фактором, влияющим на уровень риска существенного искажения. Чем эффективнее работа службы внутреннего аудита, тем ниже риск существенного искажения, а, следовательно, аудитор может скорректировать характер, временные рамки и объем планируемых аудиторских процедур
ФПСАД №32 «Использование аудитором результатов работы эксперта»	При использовании результатов работы эксперта аудитор должен учитывать возможность увеличения риска необнаружения, если: <ul style="list-style-type: none"> <li>• сложность и существенность обстоятельств, подлежащих исследованию экспертом, достаточно высока и носит значимый характер;</li> <li>• есть сомнения в объективности эксперта.</li> </ul> Аудитор должен быть готов снизить риск необнаружения посредством других аудиторских процедур, а также минимизировать аудиторский риск, выразив модифицированное мнение в аудиторском заключении
<b>3. Стандарты, определяющие контрольные действия в отношении уровня аудиторского риска</b>	
ФПСАД №7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту»	Контроль качества выполнения заданий по аудиту позволяет устранить негативные факторы влияющие на риск необнаружения, связанные с профессиональной компетентностью участников аудиторской группы, временными и материальными ресурсами, вопросами профессиональной этики, достаточностью и надлежащим характером полученных аудиторских доказательств, подтверждающих сделанные выводы. <p>Обзорная проверка качества выполнения задания является инструментом минимизации аудиторского риска, так как предполагает оценку значимых суждений и выводов, формирующих основу аудиторского заключения, оценку значимых рисков, выявленных в ходе выполнения задания и соответствующих процедур, выполненных аудиторской группой в ответ на оцененные риски</p>
ФПСАД №34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях»	Важнейшая цель деятельности аудиторской организации – достижение высокого качества выполнения всех заданий. <p>Фактический оценочный уровень аудиторского риска по каждой проверке определяет качество услуг по проведению аудита. В зависимости от фактического уровня аудиторского риска относительно приемлемого уровня аудиторского риска, установленногo организацией и позволяющего полагать, что оказываемые ею услуги по проведению аудита можно считать качественными, аудиторская организация должна предпринимать меры по обеспечению качества проведения аудита. В том числе путем создания пакета внутрифирменных стандартов (руководств в бумажной и электронной форме, отраслевых и проблемно ориентированных методических рекомендаций)</p>

Таким образом, предложенные тезисы сущностных положений Федеральных стандартов аудиторской деятельности, имеющих отношение к аудиторскому риску, позволяют сформировать общие требования в отношении раскрытия информации об аудиторском риске и предпосылках его возникновения, источников его возникновения и способах их нейтрализации, контрольных действий в отношении аудиторского риска. Тезисы могут выступать базой создания внутрифирменного стандарта в отношении аудиторского риска.

Ввиду нестабильности экономики, при проведении аудита следует учитывать условия функционирования аудируемого лица, а именно условия экономического (финансового) кризиса.

Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина РФ в письме от 29 января 2009 г. №07-02-18/01 рекомендовал аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам и аудиторам при проведении аудита годовой бухгалтерской отчетности обращать особое внимание на то,

что имевшие место события на финансовом рынке, а также текущая экономическая ситуация, оказали или могут оказать влияние на деятельность и бухгалтерскую отчетность организаций, что в свою очередь может иметь последствия для организации и осуществления аудита указанной отчетности. Могут значительно возрасти обычные аудиторские риски, а также возникнуть новые аудиторские риски. В связи с этим необходимо учесть возможное влияние текущей экономической ситуации на планирование аудита, рассмотрение аудитором ошибок и недобросовестных действий, внутренний контроль, аудиторские процедуры по существу и взаимодействие с представителями собственников [9].

Следуя рекомендациям Минфина РФ и проведя анализ требований ФПСАД, утвержденных постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696, а также ФСАД, утвержденных приказами Минфина РФ нами были выделены наиболее актуальные положения и определе-

ны действия аудитора, направленные на снижение риска выражения ошибочного мнения о достоверности отчетности аудируемого лица в условиях финансового кризиса (табл. 3).

В условиях кризисной экономики бухгалтерская (финансовая) отчетность требует большей прозрачности. Значительно возрастает необходимость представления заинтересованному пользователю для принятия управленческих решений полной достоверной информации о деятельности аудируемого лица. Прочтение требований Федеральных стандартов аудиторской деятельности в свете финансового кризиса как среды функционирования аудируемого лица и актуализация отдельных их положений позволит аудитору быть более осмотрительным в выражении мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента. Этот аспект должен быть учтен при разработке внутрифирменного стандарта в отношении аудиторского риска.

Таблица 3

### АКТУАЛИЗАЦИЯ ОТДЕЛЬНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ ФСАД В УСЛОВИЯХ ФИНАНСОВОГО КРИЗИСА И ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРА, НАПРАВЛЕННЫЕ НА СНИЖЕНИЕ АУДИТОРСКОГО РИСКА

Федеральный стандарт	Актуальные положения стандарта	Действия аудитора, направленные на снижение аудиторского риска
№3 «Планирование аудита»	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание, среди прочего, общие экономические факторы и условия отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица.</li> <li>2. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с имеющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Пересмотреть характер, объем, время или продолжительность аудиторских процедур;</li> <li>• пересмотреть необходимую квалификацию членов аудиторской группы либо необходимый уровень руководства и надзора за работой членов аудиторской группы</li> </ul>
№4 «Существенность в аудите»	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению.</li> <li>2. Не только значение (количество), но и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Обратить особое внимание на достаточность и адекватность описания учетной политики;</li> <li>• выявить наличие или отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица</li> </ul>
№ 5 «Аудиторские доказательства»	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Одним из факторов, влияющих на суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, является характер системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица.</li> <li>2. Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой отчетности.</li> <li>3. Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника, а также от формы их представления.</li> <li>4. Одной из процедур, путем выполнения которой аудитор получает аудиторские доказательства, является аналитическая процедура</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Обратить особое внимание на функционирование системы внутреннего контроля аудируемого лица, в частности, на такие вопросы, как состояние контроля за работой подразделений, процесс оценки рисков, контроль за оценкой отдельных видов активов и обязательств, контроль за списанием дебиторской и кредиторской задолженности, процесс принятия решений о привлечении внешних специалистов и контроль за качеством их работы;</li> <li>• модифицировать запланированные аудиторские процедуры по существу и выполнение дополнительных процедур, как то, изменение характера теста для повышения его результативности, изменение времени проведения теста, изменение объема тестирования;</li> <li>• детально изучить структуры активов и пассивов на предмет наличия и существенности рисков статей, пересмотреть финансовые коэффициенты устойчивости, ликвидности, оборачиваемости капитала в сторону большего консерватизма</li> </ul>

Федеральный стандарт	Актуальные положения стандарта	Действия аудитора, направленные на снижение аудиторского риска
<p>ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»;                      ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»;                      ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении»</p>	<p>При определенных обстоятельствах аудитор может:                      1) выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении, если аудитор на основании полученных аудиторских доказательств приходит к выводу, что бухгалтерская отчетность содержит существенные искажения или у аудитора отсутствует возможность получения достаточных аудиторских доказательств, что существенных искажений в бухгалтерской отчетности нет;                      2) включить в аудиторское заключение дополнительную информацию с тем, чтобы привлечь внимание пользователей бухгалтерской отчетности к обстоятельству, знание о котором важно для понимания пользователем бухгалтерской отчетности</p>	<p>Модифицировать мнение в аудиторском заключении и (или) включить в аудиторское заключение дополнительную информацию в случае объективных сомнений аудитора о полноте и качестве раскрытия информации в бухгалтерской отчетности аудируемого лица в случаях:                      • неадекватности форм бухгалтерской отчетности условиям и характеру деятельности;                      • значительных сомнений в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность и исполнять свои обязательства в течении как минимум 12 мес., следующих за отчетным годом;                      • нераскрытие информации о «забалансовых» фактах хозяйственной деятельности;                      • нераскрытии информации о выданных поручительствах и других видах обеспечения, о связанных сторонах, о событиях после отчетной даты;                      • отсутствия обоснованности отступлений от правил бухгалтерского учета</p>
<p>ФСАД 5/2010 Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита</p>	<p>Под недобросовестными действиями понимаются преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод. В результате недобросовестных действий могут возникнуть следующие типы искажений:                      • искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой отчетности;                      • искажения, возникающие в результате присвоения активов.                      Аудитор не может получить абсолютную уверенность в том, что все существенные искажения в финансовой (бухгалтерской) отчетности будут обнаружены</p>	<p>Предвидеть возможное усугубление действия отдельных факторов, которые определяют риск искажения бухгалтерской отчетности в условиях кризиса:                      • спад в отрасли, сопровождающийся растущим количеством случаев банкротств организаций и существенным спадом покупательского спроса;                      • большая часть доходов руководства аудируемого лица состоит из премий, опционов на акции и других материальных стимулов, размер которых во многом зависит от ожидаемых финансовых результатов деятельности;                      • руководство аудируемого лица имеет неоправданно высокий интерес к поддержанию или увеличению цены акций аудируемого лица или к увеличению темпов роста доходности;                      • руководство аудируемого лица берет обязательства по достижению аудируемым лицом заведомо завышенных и нереалистичных результатов;                      • руководство аудируемого лица ставит неоправданно амбициозные финансовые цели и задачи перед бухгалтерскими работниками;                      • необычные или умышленно усложненные хозяйственные операции (особенно ближе к окончанию отчетного периода);                      • неоправданно усложненная организационная структура аудируемого лица, привлечение для ведения деятельности многочисленных юридических лиц, заключение договоров без очевидной деловой цели;                      • необычно высокая зависимость от долговых обязательств, выполнение которых затруднительно;                      • угроза надвигающегося банкротства, ареста имущества или внешнего поглощения;                      • плохое или ухудшающееся финансовое положение</p>

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», одобренный Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол №6, в п. 3.1 предлагало объединять внутренние стандарты аудиторских организаций по своему назначению в следующие группы:

- стандарты, содержащие общие положения по аудиту;
- стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита;
- стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов;
- специализированные стандарты;
- стандарты, устанавливающие порядок оказания сопутствующих аудиту услуг;
- стандарты по образованию и подготовке кадров [10].

Аналогичные классификационные группы предложены в учебном пособии Сиротенко Э. А. «Внутрифирменные стандарты аудита» [13, с. 8].

С точки зрения своего назначения внутрифирменный стандарт в отношении аудиторского риска следует отнести к стандартам, устанавливающим порядок проведения аудита. Стандарты, относящиеся к этой группе, должны формулировать конкретные правила, методику проведения аудита и представлять собой разработки по реализации требований Федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также стандартов саморегулируемых организаций аудиторов. Представленный нами подход к формированию внутрифирменного стандарта в отношении аудиторского риска соответствует этим требованиям.

Внутренние стандарты являются частью организационно-распорядительной документации и системы внутреннего контроля аудиторской организации. Внутренние стандарты разрабатываются с учетом их актуальности и приоритетности и должны удовлетворять требованиям:

- целесообразности – иметь практическую пользу;
- преемственности и непротиворечивости – каждый последующий внутренний стандарт должен опираться на ранее принятые, обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными стандартами;
- логической стройности – обеспечивать четкость формулировок, целостность и ясность изложения;
- полноты и детализации – полностью охватывать значимые вопросы данного стандарта, логически развивать и дополнять излагаемые принципы и положения;
- единства терминологической базы – содержать одинаковую трактовку терминов и документов во всех стандартах и документах [10].

Кроме того, следуя содержанию п. 3.14 ФПСАД «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», одобренный Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол №6, внутренний стандарт аудиторской организации, как правило, имеет следующую структуру: регламентирующие параметры, общие положения, цель и задачи стандарта, взаимосвязь с другими стандартами, определение основных принципов и методик, оформление, перечень нормативных актов, которыми должны руководствоваться аудиторы при выполнении требований внутреннего стандарта [10].

Следуя предлагаемой структуре внутрифирменного стандарта и исходя из требований, предъявляемых к нему, нами было раскрыто содержание основных структурных единиц внутрифирменного стандарта в отношении аудиторского риска (табл. 4).

Таблица 4

#### СТРУКТУРА ВНУТРИФИРМЕННОГО СТАНДАРТА АУДИТА В ОТНОШЕНИИ АУДИТОРСКОГО РИСКА

№	Структурная единица	Содержание структурной единицы
1	<b>Регламентирующие параметры</b>	
1.1	Нормативные документы (стандарты), требования которых положены в основу данного внутрифирменного стандарта	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»;</li> <li>• Федеральные стандарты аудиторской деятельности;</li> <li>• Кодекс этики аудиторов России;</li> <li>• глоссарий терминов стандартов аудиторской деятельности;</li> <li>• стандарты саморегулируемых организаций аудиторов</li> </ul>
1.2	Международные стандарты, используемые при разработке данного внутрифирменного стандарта	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ISA 200 Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing (МСА 200 Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита);</li> <li>• ISA 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment (МСА 315 Выявление и оценка рисков существенного искажения на основе понимания деятельности субъекта и среды его функционирования);</li> <li>• ISA 330 The auditor's responses to assessed risks (МСА 330 Действия аудитора в ответ на оцененные риски)</li> </ul>

№	Структурная единица	Содержание структурной единицы
<b>2. Общие положения</b>		
2.1	Необходимость внутреннего стандарта	Стандарт устанавливает единые требования к оценке и управлению аудиторским риском в ходе аудиторских проверок
2.2	Определения основных терминов и понятий	Основные термины и понятия используемые в стандарте: аудиторский риск, риск существенного искажения финансовой отчетности, риск необнаружения, система управления аудиторским риском, оценка аудиторского риска и др.
2.3	Сфера применения	Стандарт регламентирует деятельность аудиторов (аудиторских групп) в рамках данной аудиторской организации
2.4	Объект стандартизации	Объектом стандартизации выступает совокупность приемов и методов оценки и управления в отношении аудиторского риска
<b>3. Цель и задачи стандарта</b>		
3.1	Цель стандарта	Целью стандарта является регламентация, детализация, рационализация, унификация и контроль деятельности аудитора (аудиторской группы), направленной на сокращение аудиторского риска и повышение качества аудиторских проверок
3.2	Задачи стандарта	Задачами стандарта являются: <ul style="list-style-type: none"> <li>• установление единых требований к организации и порядку управления аудиторским риском;</li> <li>• регламентация действий аудитора по выявлению источников составляющих аудиторского риска и получению доказательств для их оценки;</li> <li>• обеспечение единства и достоверности определения и оценки аудиторского риска и его компонентов для каждой аудиторской проверки;</li> <li>• регламентация действий аудитора в ответ на оцененные риски;</li> <li>• установление унифицированной системы документации;</li> <li>• установление единых терминов и обозначений.</li> </ul>
4	Взаимосвязь с другими стандартами	Ссылки на соответствующие положения стандартов: <ul style="list-style-type: none"> <li>• определяющих требования к раскрытию информации о факторах, событиях, возможных повлечь аудиторский риск, а также о самом аудиторском риске;</li> <li>• определяющих факторы (источники) аудиторского риска и действий аудитора при их возникновении;</li> <li>• определяющих контрольные действия в отношении уровня аудиторского риска</li> </ul>
5	Определение основных принципов и методик	Описание подходов аудиторской организации, принятых методик и технических приемов относительно: <ul style="list-style-type: none"> <li>• управления аудиторским риском и методов воздействия на него;</li> <li>• оценки аудиторского риска и его компонентов;</li> <li>• выявления источников составляющих аудиторского риска и получения доказательств для их оценки;</li> <li>• действий аудитора в ответ на оцененные риски</li> </ul>

№	Структурная единица	Содержание структурной единицы
6	Оформление	<p>Перечень документов, которые аудитор должен составить и (или) заполнить согласно требованиям стандарта:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• тесты, опросники, аналитические таблицы и др. документы, предназначенные для фиксации и накопления информации, т. е. доказательств, подтверждающих оценку составляющих аудиторского риска и любые корректировки этих оценок;</li> <li>• документы, раскрывающие порядок расчета уровня аудиторского риска и его компонентов;</li> <li>• документы, обобщающие информацию о процедурах управления аудиторским риском на основных этапах аудиторской проверки;</li> <li>• документы, содержащие оценку отклонения фактического уровня аудиторского риска по отношению к приемлемому и сделанные на этом основании соответствующие выводы;</li> <li>• документы, для осуществления текущего контроля и проверки выполнения аудитором работы в части процедур оценки и управления аудиторским риском</li> </ul>

Предложенное содержание основных структурных единиц внутрифирменного стандарта в отношении аудиторского риска представляет собой детализированный план (программу) предлагаемого к разработке стандарта. Рассмотренные ранее тезисы сущностных положений ФСАД в отношении аудиторского риска, а также актуализация их отдельных положений в условиях финансового кризиса, с учетом существующих методик управления и оценки аудиторского риска, являются основой создания внутрифирменного стандарта в отношении аудиторского риска, порядок раскрытия которого определен предложенным планом (структурой) такого стандарта.

**Литература**

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 (в ред. постановления правительства РФ от 19 нояб. 2008 г. №863). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правительства РФ от 4 июл. 2003 г. №405). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФСАД 4/2010 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 24 фев. 2010 г. №16н. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФСАД 1/2010 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 20 мая 2010 г. №46н. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Модифицированное мнение в аудиторском заключении [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФСАД 2/2010 : утв. приказом М-ва финансов РФ от

- 20 мая 2010 г. №46н. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Дополнительная информация в аудиторском заключении [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФСАД 3/2010 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 20 мая 2010 г. №46н. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Глоссарий терминов стандартов аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : одобр. Советом по аудиторской деятельности при М-ве финансов РФ от 29 мая 2008 г., протокол №66. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Письмо Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности М-ва финансов РФ [Электронный ресурс] : от 29 янв. 2009 г. №07-02-18/01. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций [Электронный ресурс] : правило (стандарт) аудиторской деятельности : одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20 окт. 1999 г., протокол №6. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Кондаков Н.И. Логический словарь-справочник [Текст] : / Н.И. Кондаков. – М. : Наука, 1975. – 720 с.
12. Круглова Н.Ю. Хозяйственное право [Электронный ресурс] : учеб. пособие / Н.Ю. Круглова. – М. : Изд-во РДЛ, 2001. URL: <http://bibliotekar.ru/hozyaystvennoe-pravo/index.htm>
13. Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита [Текст] : учеб. пособие / Э.А. Сиротенко. – М. : КНОРУС, 2005. – 224 с.
14. Ситнов А.А. Международные стандарты аудита [Текст] : учеб.-практ. пособие / А.А. Ситнов – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2005. – 208 с.
15. Суглобов А.Е. и др. Состояние и проблемы адаптации международных стандартов аудита в России [Электронный ресурс] / А.Е. Суглобов, В.И. Бобошко, И.А. Ладнок // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – №2. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
16. Юдина Г. Стандарт №8: проблемы применения [Электронный ресурс] / Г. Юдина // Аудит и налогообложение. – 2009. – №6. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

**Ключевые слова**

Аудиторский риск; методика; внутрифирменные стандарты аудита; объект стандартизации; международные стандарты аудита; федеральные стандарты аудиторской деятельности; классификация; финансовый кризис; структура стандарта; содержание структурной единицы; качество аудиторской проверки.

*Коновалова Наталья Валерьевна*

**РЕЦЕНЗИЯ**

Актуальность темы. Интеграция теории и практики аудита обеспечивает высокое качество аудиторских услуг и достигается системой стандартов, включающей международные, национальные и внутрифирменные стандарты аудита. Система стандартов позволяет регулировать аудиторскую деятельность с учетом тенденций ее развития и собственного подхода каждой аудиторской организации к проводимым проверкам. В этой связи наличие системы внутрифирменных стандартов и ее методологического сопровождения является показателем профессионализма деятельности. При этом, исходя из значимости аудиторского риска в деятельности аудиторских организаций, создание внутрифирменного стандарта, раскрывающего вопросы управления им, является весьма актуальным.

Научная новизна и практическая значимость. В статье автор раскрывает проблемы, связанные с отсутствием в системе Федеральных стандартов аудиторской деятельности стандарта в отношении аудиторского риска, тем самым говоря о необходимости создания внутрифирменного стандарта. Автором предложена научная классификация действующих национальных стандартов аудиторской деятельности и соответствующих им международных стандартов аудита по отношению к аудиторскому риску, сформулированы тезисы сущностных положений федеральных стандартов в отношении аудиторского риска, определена актуальность отдельных положений в условиях финансового кризиса, а также разработана структура внутрифирменного стандарта в отношении аудиторского риска с описанием каждой структурной единицы.

Заключение. Результаты проведенного исследования, изложенные в статье, могут быть применены в практике аудиторской деятельности, а так же в ходе преподавания учетных дисциплин, и рекомендуются к публикации в открытой печати.

*Корнеева Т.А., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и экономического анализа Самарского государственного экономического университета*

## 4.5. AUDITOR RISK: QUESTIONS OF A METHODOLOGY OF THE INTERNAL STANDARD CREATION

N.V. Konovalova, a Senior Lecturer in Accounting,  
Analysis and Audit of Samara Institute (Branch)

Russian State Trade and Economic University

Necessity of standardization is determined by requirements of improvement of services quality, decrease of labour-intensiveness of activity. Existing standards in audit do not cover all aspects of auditor activity. Therefore there is a necessity of creation of the internal standard concerning auditor risk. The methodology of creation of such standard assumes development of its structure, definition of the contents of each structural unit, consideration of essential positions of federal standards concerning auditor risk with allowance for their classifying in relation to it.

### Literature

1. On audit activity [electronic resource] : Federal Law of 30 Dek. 2008 N307-FL. Access from the legal-reference system «ConsultantPlus».
2. Federal rules (standards) of audit activities [electronic resource] : ratified. RF Government Resolution of 23 Sept. 2002 N696 (in the edition RF Government Decree of 19 Nov. 2008 N863). Access from the legal-reference system «ConsultantPlus».
3. Federal rules (standards) of audit activities [electronic resource] : ratified. RF Government Resolution of 23 Sept. 2002 N696 (in the edition Governmental regulation on 4 July 2003 N405). Access from the legal-reference system «ConsultantPlus».
4. Federal standard of auditor activity (FSAA 4/2010) «Principles of realization of external quality control of activity of the audit companies, individual auditors and a requirements to the organization of the indicated control» [electronic resource] : approved by the order of the Ministry of Finance of Russia dated 24 Feb. 2010 N16н. Access from the legal-reference system «ConsultantPlus».
5. Federal standard of auditor activity (FSAA 1/2010) «The Audit report about the financial statement and a taking a view about its reliability» [electronic resource] : approved by the order of the Ministry of Finance of Russia dated 20 May 2010 N46н. Access from the legal-reference system «ConsultantPlus».
6. Federal standard of auditor activity (FSAA 2/2010) «The Modified opinion in an audit report» [electronic resource] : approved by the order of the Ministry of Finance of Russia dated 20 May 2010 N46н. Access from the legal-reference system «ConsultantPlus».
7. Federal standard of auditor activity (FSAA 3/2010) «The Supplementary information in an audit report» [electronic resource] : approved by the order of the Ministry of Finance of Russia dated 20 May 2010 N46н. Access from the legal-reference system «ConsultantPlus».
8. Glossary of auditing standards [electronic resource] : approved by the Auditing under the Ministry of Finance of Russia on 29 May, 2008, Protocol N66. Access from the legal-reference system «ConsultantPlus».
9. The Letter of Department of regulation of the state financial screening, auditor activity, book keeping and the financial statement of the Ministry of Finance of Russia [electronic resource] : dated 29 Jan. 2009 No 07-02-18/01. Access from the legal-reference system «ConsultantPlus».
10. The requirements presented to internal standards of the auditor companies [electronic resource] : the Rule (standard) of auditor activity approved by the Commission on auditor activity at the President of the Russian Federation of 20 Oct.1999, Protocol N6. Access from the legal-reference system «ConsultantPlus».
11. N.I. Kondakov. Logical dictionary [Text] / N.I. Kondakov. – M : the Science, 1975 – 720 p.
12. N.U. Kruglova. Economic law [electronic resource] : The tutorial / N.U. Kruglova. – M : Publishing house RDL, 2001. URL: <http://bibliotekar.ru/hozyaystvennoe-pravo/index.htm>
13. E.A. Sirotenko. Internal audit standards [Text] : the tutorial / E.A. Sirotenko. – M : KNORUS, 2005. – 224 p.
14. A.A. Sitnov, International Standards on Auditing [Text] : Training and practical guide / A. A. Sitnov – 2 nd edition, revised and enlarged – M. : ID FBK-PRESS, 2005. – 208 p.
15. A.E Suglobov. Condition and a problem of adaptation of the international standards of audit in Russia [electronic resource] / A.E Suglobov, V.I Boboshko, I.A. Ladjuk // the International accounting. – 2010. – N2. Access from the legal-reference system «ConsultantPlus».
16. G. Yudina. Standard number 8: problems of application [electronic resource] / G.Yudina // Audit and Taxation. – 2009. – N6. Access from the legal-reference system «ConsultantPlus».

### Keywords

Auditor risk; methodology; internal standards of audit; object of standardization; the international auditing standards; federal standards of auditor activity; classification; financial crisis; standard structure; content of structural unit; quality of audit.