

### 4.3. МОДЕЛИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРИФИРМЕННЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ОБОСНОВАНИЕ ИХ СТРУКТУРЫ

Савина О.П., ассистент кафедры аудита

РГЭУ «РИНХ»

В статье исследованы применяемые в аудиторской практике, классификации стандартов аудита, а также точки зрения различных ученых относительно значения внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности. Предложена иерархическая система внутрифирменных стандартов в аудиторских организациях и дано обоснование структуры внутрифирменного стандарта, базирующееся на выделенных характерных особенностях каждой группы стандартов.

Стандарты один из самых действенных инструментов любой деятельности, стандарты повышают общую эффективность, помогают сделать работу качественнее, дешевле и быстрее. Не исключение и аудиторская деятельность.

Стандартизация играет важную роль в системе управления аудиторской организации. Закрепленные в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности требования, позволяют выработать единый подход к оказанию аудиторских услуг, что в конечном счете, повышает и их качество.

Формированием профессиональных требований к аудиту на международном уровне занимается Комитет международной аудиторской практики, действующий на правах постоянного комитета в рамках Международной федерации бухгалтеров. На основе международных стандартов аудита в нашей стране принимаются федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые в большей своей части полностью соответствуют международным стандартам. Несмотря на то, что многие вопросы, возникающие при проведении аудиторских проверок, регулируются либо нормативными документами, либо действующими стандартами, в практике их применения различными аудиторскими фирмами зачастую возникает необходимость в их дополнении, объяснении, расшифровке или обобщении применительно к каждой аудиторской фирме.

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 правил (стандартов) аудиторской деятельности. Нами проведен обзор определения понятия «внутрифирменные стандарты» (табл. 1).

Результаты исследования понятия стандарт аудита позволил выявить два базовых подхода к трактовке исследуемого понятия.

- Первый подход, при котором стандарт характеризуется как единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности. Данный подход нашел свое отражение в Федеральном Законе «Об аудиторской деятельности» №119-ФЗ, в работах Хахоновой Н.Н., Шеремета А.Д., Суйца В.П. Такие ученые как Алборов Р.А., Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В., Осташенко, ука-

зывают, что стандарты аудиторской деятельности определяют общий подход к аудиторской проверке.

- Второй подход более узок, стандарт аудита – это документ, регламентирующий последовательность осуществления аудиторской деятельности, порядок проведения и оформления аудиторских процедур, а также результатов аудита, сопутствующих ему услуг, прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

Таблица 1

#### ОБЗОР ПОНЯТИЯ «СТАНДАРТ АУДИТА»

№	Автор	Определение
1	Федеральный Закон «Об аудиторской деятельности» №119-ФЗ	Правила (стандарты) аудиторской деятельности – единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации [1]
2	Алборов Р.А.	Правила (стандарты) аудита – это общие руководящие нормы и правила для помощи аудиторам в выполнении их обязанностей по проведению проверок и регламентирующие основные принципы и особенности аудиторской деятельности. В частности, аудиторские правила (стандарты) формируют единые основополагающие требования, определяющие нормы и правила к качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении [6]
3	Данилевский Ю.А.; Шапигузов С.М.; Ремизов Н.А.; Старовойтова Е.В.	Стандарты аудиторской деятельности определяют общий подход к аудиторской проверке, устанавливает единые требования к качеству и надежности независимого аудиторского заключения [13]
4	Шеремет А.Д., Суйц В.П.	Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы по качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований [27]
5	Хахонова Н.Н.	Правила (стандарты) аудиторской деятельности – это единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации. Аудиторские стандарты – определяют единые базовые правила осуществления аудиторских проверок, единые требования к качеству и надежности аудита [25]
6	Осташенко Е.Г.	Аудиторские стандарты – описание основных критериев, принципов и процедур, которые должны соблюдаться всеми аудиторскими проверками независимо от условий, в которых проводится аудит, а также целей, которые достигаются в результате их применения [1]
7	Савина О.П.	Стандарт аудита – это документ, регламентирующий последовательность осуществления аудиторской деятельности, порядок проведения и оформления аудиторских процедур, а также результатов аудита, сопутствующих ему услуг, прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью

В Российской Федерации стандартизация аудиторской деятельности с самого начала опиралась на Международные стандарты аудита (МСА), разработываемые Международной федерацией бухгалтеров. В 2009 г. в связи со вступлением в силу Закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ начался новый этап стандартизации аудиторской деятельности в РФ. С этого времени, национальные стандарты аудита разрабатываются в соответствии с МСА, следует отметить, что утверждение стандартов аудиторской деятельности Министерством финансов РФ, происходит после рассмотрения Советом по аудиторской деятельности при данном органе.

Мы считаем, что необходимо законодательно регламентировать и закрепить общие подходы к процессу разработки внутрифирменных стандартов, что будет способствовать внедрению передовых методик и «ноу-хау», используемых в процессе проверки и сформированных с учетом условий экономической среды, детализации федеральных правил стандартов аудиторской деятельности, минимизации риска нестыковки внутрифирменных стандартов с федеральными.

При разработке системы стандартов аудиторские организации должны опираться на базовые классификации. В ходе исследования нами были систематизированы стандарты по 13 классификационным признакам (табл. 2).

Таблица 2

**КЛАССИФИКАЦИЯ СТАНДАРТОВ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

№	Классификационный признак	Виды стандартов
1	По этапам проведения аудита	1) Стандарты, применяемые на этапе предварительного планирования. 2) Стандарты, применяемые в процессе планирования. 3) Стандарты, применяемые в ходе проверки. 4) Стандарты итоговой стадии аудита
2	По аналогии с МСА	1) Общие (вводные) стандарты. 2) Обязанности. 3) Планирование. 4) Система внутреннего контроля. 5) Аудиторские доказательства. 6) Использование результатов работы третьих лиц. 7) Аудиторские выводы и заключения. 8) Специальные области аудита. 9) Сопутствующие услуги
3	По содержанию	1) Общие. 2) Рабочие. 3) Стандарты отчетности; 4) Прочие стандарты
4	В зависимости от обязательности применения	1. Стандарты, обязательные к применению. 2. Стандарты, рекомендованные к применению
5	По отраслевой принадлежности аудируемых лиц	По видам деятельности в разрезе отраслей
6	Стандарты сопутствующих услуг	1) Стандарты, применяемые на этапе предварительного планирования. 2) Стандарты, применяемые в процессе планирования. 3) Стандарты, применяемые в ходе проверки. 4) Стандарты итоговой стадии аудита
7	По аналогии с международными стандартами внутреннего аудита	1) Стандарты качественных характеристик Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита. 2) Стандарты деятельности

№	Классификационный признак	Виды стандартов
8	По уровню действия	1) Международные стандарты аудита (ISA), выпускаются МФБ (IFAC) в рамках Совета по международным стандартам аудита и уверенности (IAASB). 2) Национальные (федеральные) правила (стандарты) аудиторской деятельности, утверждаются правительством РФ. 3) Внутренние стандарты, устанавливаются саморегулируемые организации. 4) Внутрифирменные стандарты, разрабатываются аудиторскими организациями
9	В зависимости от области стандартизации	1) Стандарты проведения аудита финансовой отчетности в разрезе этапов проверки. 2) Стандарты, в области других направлений деятельности внутренних аудиторов
10	В зависимости от подходов, используемых при создании стандартов, регламентирующих методику проверки	1) Стандарты, основанные на бухгалтерском подходе. 2) Стандарты, основанные на юридическом подходе. 3) Стандарты, основанные на специальном подходе. 4) Стандарты, основанные на отраслевом подходе
11	В зависимости от ответственности МСА	1) Российские правила (стандарты), близкие к МСА. 2) Стандарты, существенно отличающиеся от МСА. 3) Стандарты полностью соответствующие МСА. 4) Стандарты, не имеющие аналогов среди МСА
12	В зависимости от уровня регулирования	1) Стандарты, включающие в себя законодательные требования государства к аудиту (федеральные). 2) Стандарты, со стороны объединений, которые определяют рекомендательные положения (стандарты СРО) ВФС
13	В зависимости от объекта стандартизации	1) Стандарты проведения аудита. 2) Стандарты оказания сопутствующих и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью

Таким образом, в настоящее время существует и применяется тринадцать признаков, которые могут быть положены в систему стандартов аудиторской организации.

Обзор понятия внутрифирменные стандарты позволил выявить два подхода к рассмотрению данного понятия. Первая группа авторов, такие как Э.А. Сиротенко, В.И. Подольский и др., трактует понятие внутрифирменные стандарты как документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита. Вторая группа авторов, например, А.Д. Шеремет, рассматривают внутрифирменные стандарты как набор инструкций или совокупность регламентов. Первый подход к трактовке понятия «Внутрифирменные стандарты» базируется на правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций». С понятийной точки зрения, на наш взгляд, более емким является второй подход.

Внутрифирменные стандарты являются индивидуальными в каждой аудиторской фирме, их содержание – авторская информация. Внутрифирменные стандарты –

это набор внутрифирменных инструкций и руководств, которые постоянно корректируются в целях совершенствования. Разработанная система внутрифирменных стандартов позволяет регулировать аудиторскую деятельность с учетом всех тенденций ее развития и опыта в масштабах международного аудиторского сообщества, принимая во внимание специфику учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, нормативно-правового регулирования хозяйственной деятельности и аудита отдельной страны и собственного подхода аудиторской организации к проводимым проверкам и составляемым заключениям. Ученые большое внимание уделяют исследованию значения внутрифирменных стандартов. Значение стандартов проявляется в результатах, которые позволяют добиться их применения. Нами были изучены взгляды семи ученых на значение внутрифирменных стандартов. При этом было выделено 23 основные направления использования стандартов и результатов их применения. Исследование значения стандартов проведено в табл. 3.

Проведенный в табл. 3 обзор, показывает, что различные авторы выделяют разные результаты приме-

нения внутрифирменных стандартов, однако ряд аспектов имеют общий характер, например:

- обеспечение определенного уровня качества аудита;
- внедрение в аудиторскую практику новых разработок и технологий;
- уменьшение работы аудиторов.

Оригинальными аспектами, которые, на наш взгляд, представляются чрезвычайно важными, выступают такие как:

- отражение и учет специфики экономической среды и рынка аудиторских услуг, в которых работает данная аудиторская организация;
- обеспечение соблюдения профессионального поведения аудитора в соответствии с этическими нормами аудита;
- обеспечение общей эффективности функционирования аудиторской организации как предпринимательской структуры.

Исследования результатов применения внутрифирменных стандартов позволяет сделать вывод о целесообразности и необходимости их применения, в целях обеспечения качественного оказания аудиторских услуг.

Таблица 3

**ЗНАЧЕНИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРИФИРМЕННЫХ СТАНДАРТОВ**

Значение внутрифирменных стандартов	Авторы						
	Б.Т.Жарыгласова [15]	Г.Д.Хулхачиева[26]	Н.Н.Хахонова [25]	Э.А.Сиротенко [22]	Е.В.Галова [11]	С.П.Суворова[23]	С.М.Бычкова [10]
1. Обеспечение определенного уровня качества аудита	-	-	+	+	+	-	+
2. Гарантируют результаты аудиторской проверки	-	+	-	-	+	-	-
3. Определение меры ответственности аудиторов	-	-	-	-	+	-	-
4. Внедрение в аудиторскую практику новых разработок и технологий	-	-	+	+	+	-	+
5. Понимание пользователями содержания процесса аудиторской проверки	-	-	+	-	+	-	+
6. Ограничение контроля над аудиторской деятельностью со стороны государства	-	-	-	-	+	-	-
7. Уменьшение работы аудиторов	+	+	-	+	-	-	+
8. Использование в качестве инструментария вспомогательных рабочих документов технического характера (вопросники, таблицы)	+	-	-	-	-	-	-
9. Обеспечение дополнительного контроля за работой ассистентов аудитора	+	-	-	+	-	-	-
10. Оптимизация технологии и организации проведения аудита	+	-	-	+	-	-	-
11. Содействие внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений и технологий	+	-	-	-	-	-	-
12. Укрепление общественного престижа профессии	+	-	+	-	-	-	-
13. Отражение и учет специфики экономической среды и рынка аудиторских услуг, в которых работает данная аудиторская организация	-	-	-	-	-	+	-
14. Раскрывают собственный подход к выполнению аудиторских процедур, сбору аудиторских доказательств, их документированию и оформлению результатов проверки в виде четких указаний с целью повышения качества проверки и уменьшения риска ошибок при формулировании заключения	-	-	-	-	-	+	-
15. Регламентируют деятельность аудиторов в рамках данной аудиторской организации и обеспечение основы политики урегулирования реальных и потенциальных конфликтов между сотрудниками и руководством аудиторской организации, между руководством аудиторской организацией и контролирующими органами	-	-	-	-	-	+	-
16. Обеспечивают общую эффективность функционирования аудиторской организации как предпринимательской структуры	-	-	-	-	-	+	-
17. Облегчают аудиторам ведения переговоров с клиентами	-	-	-	-	-	-	+
18. Обеспечение взаимосвязи отдельных элементов аудиторского процесса	-	-	+	-	-	-	+
19. Упорядоченное проведение проверки в разрезе объектов аудита.	-	+	-	-	-	-	-
20. Обеспечение прозрачности проведения проверки	-	+	-	-	-	-	-
21. Повышение достоверности отчетности	-	+	-	-	-	-	-
22. Обеспечение соблюдения профессионального поведения аудитора в соответствии с этическими нормами аудита	-	-	-	+	-	-	-
23. Создание общего имиджа профессии	-	-	+	-	-	-	-

Целью разработки внутрифирменных стандартов является повышение качества и надежности аудиторских услуг, эффективности полученных результатов, уменьшение трудоемкости работы аудитора, снижение аудиторского риска и создание дополнительного уровня гарантий для пользователей бухгалтерской информации, внутренние стандарты аудиторской организации позволяют применять в аудиторской практике новые технологии и методики проверки, и унифицировать принципы и подходы аудиторской фирмы при аудите.

Отсутствие внутрифирменных стандартов ставит под сомнение соответствие аудиторских услуг, оказываемых организацией, общеустановленным стандартам, уровень профессионализма ее руководства, ведущих аудиторов. И наоборот, наличие внутрифирменных стандартов служит показателем высокого профессионализма аудиторов, т.е. внедрением и разработкой стандартов заинтересовано руководство аудиторской организации.

Разработка внутрифирменных стандартов должна быть поручена высокопрофессиональным сотрудникам (ведущим аудиторам), хорошо разбирающимся как в международных и российских стандартах аудиторской деятельности, так и в самой технологии аудита, располагающим отличными знаниями теории и практики по учету, аудиту, анализу, финансам и праву.

Внутрифирменные стандарты утверждаются приказом руководителя аудиторской организации и вступают в силу с момента утверждения. Все сотрудники аудиторской организации должны быть своевременно осведомлены об утверждении стандартов.

Разработка внутрифирменных стандартов основывается на принципах профессиональной этики аудита, таких как:

- независимость;
- профессиональное суждение и скептицизм;
- существенность;
- разумная уверенность.

При подготовке внутрифирменных аудиторских стандартов целесообразно соблюдать следующие условия:

- взаимное стремление всех заинтересованных сторон, к достижению согласия с учетом мнения каждой из сторон по управлению качеством аудиторских услуг, применимости, совместимости и взаимозаменяемости;
- необходимость создания внутрифирменных стандартов следует оценивать с точки зрения их применимости и практичности;
- обеспеченность стандартов четкими формулировками и ясностью изложения;
- должно соблюдаться единство терминологической базы, т.е. все внутрифирменные стандарты должны содержать единую трактовку терминов.
- стандарты должны периодически и своевременно обновляться.

Теорией и практикой выработаны различные подходы к классификации внутрифирменных стандартов, предложенные в Приложении 5. Следует констатировать, что данные классификации предполагают использование целого ряда классификационных признаков, которые существенно различаются в исследованиях различных авторов.

Большинство авторов выделяют классификацию по следующим признакам: по назначению, по стадиям аудита и т.д. в пределах одного и того же классификационного признака ученые выделяют различные группы стандартов. Так В.И. Подольский, С.П. Суворова в классификации по назначению выделяют шесть групп стандартов:

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

Э.А. Сиротенко выделяет четыре группы стандартов:

- стандарты, содержащие общие положения по аудиту;
- стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита (рабочие);
- стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов (стандарты отчетности);
- специализированные стандарты.

Е.В. Галова выделяет лишь две группы стандартов:

- стандарты, обеспечивающие организацию аудиторских услуг;
- стандарты, обеспечивающие качество аудиторских услуг.

Оригинальным представляется методологический подход Н. Лосевой, выделяющей две группы стандартов: Концепция развития аудиторской организации и внутрифирменных стандартов аудита и Внутрифирменные стандарты, дополняющие и уточняющие положения федеральных и международных стандартов аудита. В.Д. Андреев разработал подход к классификации стандартов внутреннего аудита, который на наш взгляд может быть использован и при разработке внутрифирменных стандартов аудита.

Приведенный обзор исследованных классификаций внутрифирменных стандартов позволил сформировать авторский подход, предполагающий выделение следующих групп стандартов:

- стандарты на процессы (работы);
- стандарты на сопутствующие аудиту услуги и прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью;
- стандарты на компетенцию;
- стандарты организационно-методические;
- стандарты на термины и определения (Глоссарий);
- стандарты на методы контроля.

Базовая классификация внутрифирменных стандартов содержится в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», при этом выделяются следующие группы стандартов:

1. Стандарты, содержащие общие положения по аудиту.
2. Стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита.
3. Стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов.
4. Специализированные стандарты.
5. Стандарты, устанавливающие порядок оказания сопутствующих аудиту услуг.
6. Стандарты, по образованию и подготовке кадров.

Форма изменений внутрифирменных стандартов может различаться; это может быть постепенное улучшение стандарта или коренная реконструкция. В целом внутрифирменный стандарт аудита представляет собой документ с приложениями.

В зависимости от специфики объекта внутрифирменные стандарты целесообразно разделить на следующие виды:

- стандарты основополагающие;
- стандарты на сопутствующие услуги и прочие услуги аудиторской деятельности;
- стандарты на процессы;
- стандарты на методы контроля, анализа.

Классификации и сущность отдельных групп стандартов представлены в табл. 4.

Таблица 4

**ГРУППЫ ВНУТРИФИРМЕННЫХ СТАНДАРТОВ И ИХ СУЩНОСТЬ**

№	Группы стандартов	Сущность стандартов
1	Стандарты основополагающие	Нормативные документы, содержащие общие или руководящие положения для определенной области оказания аудиторских услуг. Могут использоваться как методический документ, на основе которого могут разрабатываться другие стандарты
2	Стандарты на сопутствующие услуги и прочие услуги аудиторской деятельности	Нормативные документы, содержащие требования к качеству услуг, которые оказывает аудиторская организация
3	Стандарты на процессы	Нормативные документы, содержащие требования соответственно к процессу (например, к сбору и отражению информации, формированию итоговых документов по результатам аудита)
4	Стандарты на методы контроля, анализа	Нормативные документы, устанавливающие методики, правила, процедуры различных действий (например, стандарты, регламентирующие контроль качества на уровне аудиторской организации, на уровне отдельного аудиторского задания)

Таким образом, в любой аудиторской организации можно выявить значительное число задач, которые целесообразно решать с помощью внутрифирменных стандартов. Преимуществом стандартизации на уровне аудиторской организации является возможность устанавливать свои правила разработки и применения своих собственных стандартов, с учетом специфики структуры организации и области ее деятельности.

Предлагаемая классификация внутрифирменных стандартов смещает приоритеты к оценке качества объектов стандартизации, что также согласуется с мировым и государственным опытом стандартизации. В целях улучшения внутрифирменного контроля полезно завести «Книгу внутрифирменного контроля за выполнением требований стандартов», в которой все сотрудники должны отметить факт ознакомления с содержанием каждого документа, веденного в состав пакета внутрифирменных стандартов, расписавшись в соответствующей графе.

Согласно законодательству многих стран и международным соглашениям в области защиты объектов интеллектуальной собственности внутрифирменные стандарты представляют собой коммерческую тайну, в разработку которой вложены большие средства. Поэтому целесообразно со всеми сотрудниками аудиторской организации заключать договор, согласно которому последние берут на себя ответственность не разглашать содержание внутрифирменных стандартов и не использовать их вне деятельности данной организации.

Разработка внутрифирменных стандартов должна завершаться совершением приказа об утверждении стандартов, подписанного руководителем организации, а необходимость применения указанных стандартов должна быть оговорена в контракте или в другом документе, регламентирующем рабочие отношения между аудитором и администрацией. Главными принципами, положенными в основу любых внутрифирменных стандартов, должны стать:

- независимость;
- профессионализм;
- соблюдение этики поведения;
- обоснованность мнения;
- точность представления информации;
- доброжелательность к клиенту.

В основе разработки внутрифирменного стандарта лежит его модель. Модель (французское *modele*, от латинского *modulus* – мера, образец) – описание объекта (предмета, процесса и явления) на каком – либо формализованном языке, составленное с целью изучения его свойств.

Следует иметь в виду, что в аудиторской организации разрабатывается система внутрифирменных стандартов. В связи с этим, работа по разработке такой системы должна начинаться с анализа необходимости применения данного стандарта при оказании аудиторских услуг, что позволяет реализовать принцип целесообразности. На основе полученной информации формируется общая схема системы стандартов. Моделирование стандартов, по нашему мнению, должно осуществляться, на основе учета специфики объектов стандартизации и подхода, используемого при разработке конкретного стандарта. Объектами стандартизации, по нашему мнению, могут быть:

- концептуальные подходы, используемые аудиторской организацией при осуществлении аудиторской деятельности;
- основные бизнес-процессы внутри аудиторской организации, связанные с оказанием аудиторских услуг, такие как документирование, планирование, осуществление аналитических процедур и т.д.
- вспомогательные бизнес-процессы, т.е. обеспечивающие основные, связанные с оказанием аудиторских услуг (например, повышение квалификации, осуществление внутреннего контроля качества и т.д.)
- бизнес-процессы, протекающие у аудируемого лица, выступающие в качестве объектов аудита (например, аудит процесса учета приобретения и создания необоротных активов и материально-производственных запасов). данные бизнес-процессы могут быть рассмотрены с учетом специфики отрасли, особенностей организационно-правовой формы и т.д.

В разработке проекта конкретного стандарта можно выделить четыре стадии:

- отбор объектов стандартизации;
- моделирование объекта стандартизации;
- оптимизация модели;
- стандартизация модели.

При необходимости обновления внутрифирменного стандарта разрабатывается проект изменений. Необходимость пересмотра стандарта возникает в том случае, если вносимые изменения связаны со значительной корректировкой всего стандарта и рассматривается вопрос совместимости и взаимозаменяемости. Принятие решений о внесении изменений, пересмотре, отмене стандарта принимает руководитель аудиторской организации, утвердивший этот нормативный документ.

Разработке конкретных внутрифирменных стандартов должна предшествовать разработка конфигурации системы стандартов, включающей перечень стандартов, которые необходимо разработать в аудиторской фирме исходя из базовых принципов и, прежде всего целесообразности, а также установления иерархической подчиненности внутрифирменных стандартов.

Методология разработки внутрифирменных стандартов аудиторских организаций отражает единство логики разработки внутрифирменных стандартов, методо-

логических принципов и подходов к их разработке, а также системы методов, способов проведения аудита.

Значение методологии разработки внутрифирменных стандартов заключается в том, что она определяет цели развития аудиторской организации; делает процесс выполнения аудиторского задания последовательным и логичным; определяет содержание и форму внутрифирменных стандартов.

Можно выделить различные методические подходы к формированию пакета внутрифирменных стандартов:

- соблюдение требований международных стандартов аудита и федеральных правил стандартов аудиторской деятельности;
- ориентированность на экономическую среду, в которой работает данная аудиторская организация;
- использование накопленных научно – методических разработок.

При разработке пакета внутрифирменных стандартов целесообразно выполнение следующих условий:

- сотрудники аудиторской организации должны соблюдать кодекс этики auditors;
- сотрудники аудиторской организации должны быть компетентными, обладать профессиональными навыками;
- соблюдать внутренний контроль качества в аудиторской организации.

При разработке концепции построения системы стандартов внутреннего аудита, необходимо учитывать иерархические уровни стандартов, особенности используемых классификаций стандартов в рамках системы, общую схему аудиторских стандартов как российских, так и международных. Нами рекомендовано формировать систему внутрифирменных стандартов, включающую четыре иерархические уровня (рис. 1).



Рис. 1. Иерархия внутрифирменных стандартов в аудиторских организациях

Как видно из рис. 1, нами выделены четыре иерархических уровня стандартов, которые взаимосвязаны с

рассмотренной нами выше классификацией объектов стандартизации аудиторской деятельности. Первая группа стандартов включает в себя концептуальные стандарты, которые направлены на регламентацию этики поведения auditors. Они описывают концепцию и подход к разработке внутренних стандартов и оказанию аудиторских услуг, содержат общие положения по аудиту. Вторая группа стандартов, регламентирует функционирование деятельности аудиторской организации и регулирует ответственность auditors, их профессиональный уровень, контролирует качество работы auditors и ассистентов.

Третья группа стандартов представлена общими стандартами. Состав данной группы представлен на рис. 2. Данная группа стандартов посвящена регламентации процесса проведения аудиторской проверки в разрезе основных ее стадий и оказания сопутствующих аудиторских услуг и прочих услуг в области аудиторской деятельности.

Состав общих внутрифирменных стандартов аудиторских организаций по стадиям оказания аудиторских услуг представлен на рис. 2.

Общие внутрифирменные стандарты	
Стандарты, регламентирующие проведение аудиторской проверки в разрезе аудит	Стандарты, регламентирующие процесс оказания CAU и прочих услуг в области аудиторской деятельности в разрезе их видов
1. Предварительная стадия. • Стандарт «Обследование экономического субъекта»; • стандарт «Оценка финансового состояния экономического субъекта»; • стандарт «Заключение договора на проведение аудита»	CAU: 1) Обзорные проверки
2. Стадия планирования. • Стандарт «Изучение и оценка системы внутреннего контроля». • стандарт «Оценка уровня существенности». • стандарт «Оценка аудиторского риска». • стандарт «Разработка общего плана и программы аудита»	2) Согласованные процедуры в отношении финансовой отчетности
3. Стадия проверки. • Стандарт «Отчет о выполнении плана и программы аудита»; • стандарт «Действия auditors при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности»	3) Компиляция финансовой информации
4. Заключительная стадия. • Стандарт «Виды и условия аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности»; • стандарт «Подготовка отчета auditors и другой письменной информации для клиента»; • стандарт «Последующие события»; • стандарт «Заключение по сопутствующим услугам и специальным заданиям»	4) Прочие услуги в области аудиторской деятельности. • Постановка, ведение и восстановление бухгалтерского учета, бухгалтерское консультирование; • налоговое консультирование, постановка, ведение и восстановление налогового учета; • анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций, экономическое и финансовое консультирование; • управленческое консультирование; • юридическая помощь в областях, связанная с аудиторской деятельностью; • автоматизация бухгалтерского учета; • оценочная деятельность; • разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов; • проведение научно-исследовательских работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью

Рис. 2. Состав общих внутрифирменных стандартов аудиторских организаций по стадиям оказания аудиторских услуг

Мы считаем целесообразным общие внутрифирменные стандарты разделить на две группы:

1. Стандарты, регламентирующие проведение аудиторской проверки в разрезе стадий аудита.
2. Стандарты, регламентирующие процесс оказания сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг в области аудиторской деятельности.

В первой группе стандартов нами выделены четыре стадии проведения аудита. На предварительной стадии происходит ознакомление и обследование с экономическим субъектом, оценивается его финансовое состояние. Также на этой стадии аудиторская организация принимает решение о работе с экономическим субъектом, заключается договор об оказании аудиторских услуг. На стадии планирования аудиторской проверки оценивается система внутреннего контроля аудируемого лица, рассчитывается уровень существенности, оценивается аудиторский риск, принимается решение о подходе (пообъектный, циклический, процессный) к планированию аудиторской проверки, разрабатывается план и программа аудиторской проверки. В ходе проверки документально оформляются материалы аудиторской проверки, проводят аналитические расчеты, рассматриваются действия аудиторов при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, составляется отчет о выполнении плана и программы аудиторской проверки. На заключительной стадии аудиторской проверки формируется аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности. Если оказывались сопутствующие аудиту услуги, то составляется отчет и другая письменная информация руководству экономического субъекта.

Во второй группе общих стандартов выделены стандарты, регламентирующие оказание сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг связанных с аудиторской деятельностью. Практически все указанные виды сопутствующих услуг являются совместимыми с проведением обязательной аудиторской проверкой. Исключение составляет компиляция финансовой информации, которая составляется в соответствии с РГБУ, МСФО. Сопутствующие услуги могут осуществлять только аудиторские организации и индивидуальные аудиторы при наличии свидетельства саморегулируемой организации, а прочие услуги могут осуществлять и другие коммерческие организации, с учетом ограничений законодательства.

Бухгалтерские		
Пообъектные (например, аудит расчетов по кредитам и займам)	Циклические (например, цикл получения доходов, цикл производства)	Процессные (например, аудит процесса выпуска и продажи продукции, аудит процесса производства продукта)
Юридические (проверка учредительных документов) • Стандарт «Проверка учетной политики экономического субъекта». • Стандарт «Проверка учредительных документов экономического субъекта». • Стандарт «Проверка полноты и формирования уставного капитала»		
Отраслевые (например, особенности аудита в сельскохозяйственных организациях)		
Специальные (например МП, организации потребительской кооперации и т.д., холдинги, особенности аудита на предприятиях малого бизнеса)		

**Рис. 3. Классификация внутрифирменных прикладных стандартов аудиторских организаций (стандартов 4 иерархического уровня)**

Четвертая группа стандартов регламентирует процесс проведения аудиторской проверки применительно к конкретным объектам аудита, отраслям, группам хозяйствующих субъектов. Классификация внутрифирменных прикладных стандартов аудиторских организаций представлена на рис. 3.

Можно выделить четыре вида внутрифирменных прикладных стандартов аудиторской деятельности, которые являются стандартами четвертого иерархического уровня:

- бухгалтерские;
- юридические;
- отраслевые;
- специальные.

Внутрифирменные бухгалтерские прикладные стандарты направлены на стандартизацию процесса оказания аудиторской услуги, применительно к конкретному объекту в качестве которых могут выступать:

- конкретная область учета (например, учет операций с основными средствами),
- группы операций в разрезе циклов (например, учет цикла инвестирования),
- группы операций в разрезе бизнес-процессов (например, процесс учета затрат на производство и реализации готовой продукции) наиболее известными и традиционными.

Кроме того, данные стандарты могут предусматривать дезагрегацию финансовой отчетности. Как мы видим объекты аудита согласуются с подходами, используемыми при планировании процесса оказания аудиторских услуг.

Так, при пообъектном подходе к планированию проверка строится в разрезе объектов бухгалтерского учета, например, аудит учета операций с основными средствами, аудит учета расчетов с бюджетом. Это традиционный подход в соответствии с которым формуется план и программа аудита. Такой подход в организации аудита рассматривают в своих трудах отечественные и зарубежные ученые: Гутцайт Е.М., Островский О.М., Ремизов Н.А. Кармайкл Д.Р. Бенис М., Суйц В.П., Смирнов Н.Б.

Ю.А. Данилевский выделяет следующие сегменты аудита при объектном подходе:

1. Аудит учредительных документов, формирования уставного капитала и расчетов с учредителями.
2. Аудит учета ОС.
3. Аудит учета НМА.
4. Аудит учета производственных запасов.
5. Аудит учета затрат на производство.
6. Аудит учета готовой продукции и ее реализации.
7. Аудит денежных средств и денежных документов.
8. Аудит расчетов.
9. Аудит соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда.
10. Аудит учета финансовых результатов и их использования.
11. Аудит учета капитала и резервов.
12. Аудит учета кредитов и займов.

Циклический подход к планированию, заключается в том, что аудит проводится по циклам финансово-хозяйственной деятельности, циклам хозяйственных операций. При таком подходе отслеживается влияние отдельных ошибок на всю бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Как показало исследование, отечественные и зарубежные специалисты выделяют различные циклы при оказании аудиторских услуг (табл. 5).

Дезагрегация финансовой отчетности заключается в возможности подтверждения показателей, отнесенных в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При этом подходе каждая статья финансовой отчетности разлагается на отдельные составляющие до остатков по счетам. Формирование отчетности можно отследить от первичных документов и хозяйственных операций. Деагрегация финансовой (бухгалтерской) отчетности осуществляется в несколько этапов, приведенных в табл. 6.

Таблица 5

### ОБЗОР ВЫДЕЛЯЕМЫХ РАЗЛИЧНЫМИ УЧЕНЫМИ ЦИКЛОВ ПРИ ОКАЗАНИИ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

№	Автор	Циклы проверки
1	Коменденко С.Н. [15]	1. Циклы основной (текущей) деятельности: <ul style="list-style-type: none"> <li>• цикл приобретения ресурсов (цикл закупок);</li> <li>• цикл использования ресурсов;</li> <li>• цикл продаж;</li> <li>• цикл расчетов по текущей деятельности.</li> </ul> 2. Циклы инвестиционной деятельности: <ul style="list-style-type: none"> <li>• цикл приобретения активов;</li> <li>• цикл использования активов;</li> <li>• цикл ликвидации активов;</li> <li>• цикл расчетов по инвестиционной деятельности.</li> </ul> 3. Циклы финансовой деятельности: <ul style="list-style-type: none"> <li>• цикл привлечения капитала;</li> <li>• цикл использования капитала;</li> <li>• цикл возврата капитала</li> </ul>
2	Суворова С.П. [15]	1. Цикл приобретения: <ul style="list-style-type: none"> <li>• аудит учета операций (поступление, продажа и выбытие ТМЦ);</li> <li>• аудит расходов по заготовлению и приобретению ТМЦ;</li> <li>• аудит торговых наценок;</li> <li>• аудит НДС по операциям с ТМЦ.</li> </ul> 2. Цикл оплаты: <ul style="list-style-type: none"> <li>• аудит учета кассовых операций, денежных средств в пути и операций на расчетных счетах;</li> <li>• аудит расчетов с поставщиками и покупателями;</li> <li>• аудит выручки по ТМЦ</li> </ul>
3	Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. [8]	1. Цикл реализации и получение выручки. 2. Цикл товарных и расчетных операций. 3. Цикл организации и оплаты труда. 4. Цикл операции с ТМЦ. 5. Цикл формирование капитала и его доходность
4	Дефлиз Д.Ф., Дженик Г.Р., Рейли В.М., Хирш М.Б. [12]	1. Цикл получения дохода. 2. Цикл покупки. 3. Цикл производства. 4. Цикл аудит кассовой наличности, имущества и оборудования предприятия. 5. Цикл аудит инвестиций, предварительных выплат и начислений, подоходного налога, дебиторов и счетов капитала
5	Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. [13]	1. Цикл приобретения. 2. Цикл производства. 3. Цикл реализации, получения доходов и формирования финансовых результатов. 4. Цикл оплаты. 5. Цикл использования прибыли и формирования капитала. 6. Цикл инвестирования
6	Мерзликина Е.М., Никольская Ю.П. [18]	1. Цикл получения доходов. 2. Цикл приобретения и расходования. 3. Цикл производства. 4. Финансово-инвестиционный цикл

Таблица 6

### ЭТАПЫ ДЕЗАГРЕГИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ [23]

Первый этап	
Статьи бухгалтерской отчетности	Определяется степень важности различных критериев для статей отчетности (соответствие критерию существования отдельных статей отчетности)
Второй этап	
Счета бухгалтерского учета	Подтверждение сальдо и оборотов по счетам (соответствие критериев существования, возникновения и полноты)
Третий этап	
Хозяйственные операции	Получение доказательств по всем установленным критериям к бухгалтерской отчетности – полноты, существования, возникновения, прав и обязательств, оценки, точности, представления и раскрытия

Процессный подход ориентирован на бизнес – процессы организации, от изучения одного бизнес – процесса в отдельности ко всем бизнес – процессам в целом. Бизнес – процессы – это различные виды деятельности, впоследствии создающие какой – либо продукт или услугу. Например, бизнес – процесс закупок, включающий в себя различные виды работ, такие как закупка сырья, материалов, услуги сторонних организаций.

Юридические стандарты предполагают детальное описание процесса изучения аудитором правовой стороны отражения хозяйственной деятельности коммерческой организации в учете, экспертизы заключенных организацией договоров на соответствие законодательству.

Отраслевые стандарты, регламентируют процесс проверки с учетом отраслевой специфики, т.е. разрабатываются стандарты в зависимости от вида деятельности и отраслевой принадлежности. Например, стандарт «Аудит предприятий торговли», стандарт «Аудит строительных организаций», стандарт «Аудит банков».

Специальные стандарты, регламентирующие процесс проведения проверки, с учетом особенностей отдельных групп экономических субъектов, например, стандарт, регламентирующий особенности проверки холдинговых структур.

Таким образом, для повышения качества проведения аудита, оказания сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг в области аудиторской деятельности целесообразно формировать систему внутрифирменных стандартов аудиторской организации, включающую в себя четыре иерархических уровня. Первый иерархический уровень системы внутрифирменных стандартов представлен концептуальными стандартами, содержащими концепцию и базовый подход к разработке внутрифирменных стандартов аудиторской организации. Второй иерархический уровень системы внутрифирменных стандартов включает в себя стандарты, регламентирующие процесс организации аудиторской фирмы. Стандарты третьего иерархического уровня включают общие стандарты, регламентирующие процесс проведения аудита, оказания сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг в области аудиторской деятельности.

Стандарты четвертого уровня регламентируют процесс аудиторской проверки, оказываемых аудиторских услуг применительно к конкретным объектам аудита, отраслям, группам хозяйствующих субъектов. В основу их формирования могут быть положены бухгалтерский, юридический, специальный, отраслевой подхо-



ды. Данная группа стандартов закрепляет и используемые подходы к планированию аудита, применяемые в аудиторской организации (пообъектный, цикловой, процессный).

Преимуществом разработанной иерархической системы стандартов является обеспечение комплексного подхода к их разработке, обеспечивающего единство терминологической базы, выработку единой стратегии аудиторской фирмы на основе ее органичной взаимосвязи со стратегией в рамках отдельных проверок и видов оказываемых услуг на основе концептуальных положений аудита и передовой аудиторской практики.

Для обеспечения соблюдения требований логической стройности и детализации, единства терминологической базы при разработке внутрифирменных стандартов необходимо использовать унифицированную структуру стандарта. Нами было установлено, что вид стандарта определяет его структуру, различные авторы предлагают различную структуру стандартов, что более подробно представлено в табл. 7.

Таблица 7

**ОБЗОР ПОДХОДОВ К ФОРМИРОВАНИЮ СТРУКТУРЫ ВНУТРИФИРМЕННЫХ СТАНДАРТОВ**

Автор	Структура
Андреев В.Д. [7]	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Регламентирующие положения и ссылки на российские или международные нормативные документы, используемые в качестве прототипов;</li> <li>• общие положения – описание необходимости создания стандарта внутреннего аудита, определение основных терминов и понятий, сфера применения, а также описание объекта стандартизации;</li> <li>• цели и задачи стандарта;</li> <li>• взаимосвязь с другими стандартами;</li> <li>• выявление основных принципов и технологий – описание подходов аудиторской службы к положениям стандарта, изложение принятых методик и технических приемов решения рассматриваемых проблем;</li> <li>• оформление – перечень документов, которые аудитор должен составить согласно требованиям стандарта внутреннего аудита;</li> <li>• приложения, которые решают ряд вопросов:                         <ul style="list-style-type: none"> <li>□ алгоритм применения стандарта внутреннего аудита;</li> <li>□ описание технологий выполнения каждого этапа;</li> <li>□ перечень вопросников и аудиторских процедур;</li> <li>□ таблицы, схемы, рабочие документы с цифровыми примерами по использованию методик и аудиторских процедур;</li> <li>□ систематизированный перечень нормативных документов</li> </ul> </li> </ul>
Лосева Н. [17]	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Общие положения:                         <ul style="list-style-type: none"> <li>• Цели и основания разработки стандарта.</li> <li>• Необходимость использования стандарта.</li> <li>• Сфера применения стандарта.</li> <li>• Взаимосвязь с другими стандартами (в том числе международными).</li> <li>• Преемственность с ранее действовавшими нормативными документами и внутренними стандартами.</li> <li>• Срок действия.</li> </ul> </li> <li>2. Основные понятия и определения.</li> <li>3. Сущность внутреннего стандарта:                         <ul style="list-style-type: none"> <li>• Основные требования.</li> <li>• Методология решения указанной проблемы.</li> </ul> </li> <li>4. Нормативные акты, используемые при аудите.</li> <li>5. Приложения.                         <ul style="list-style-type: none"> <li>• Макеты рабочих документов аудитора.</li> <li>• Вопросы и тесты.</li> <li>• Аудиторские процедуры</li> </ul> </li> </ol>

Автор	Структура
Жарыгласова Б.Т. [15]	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Общие положения:                         <ul style="list-style-type: none"> <li>• Обоснование актуальности разработки стандартов.</li> <li>• Цели и задачи стандарта.</li> <li>• Сфера применения стандарта.</li> <li>• Взаимосвязь с другими стандартами.</li> <li>• Преемственность с ранее действовавшими нормативными актами и ВС.</li> <li>• Срок действия стандарта.</li> </ul> </li> <li>2. Содержание:                         <ul style="list-style-type: none"> <li>• Основные понятия и определения.</li> <li>• Основные требования.</li> <li>• Методология решения поставленной задачи</li> </ul> </li> </ol>
Сиротенко Э.А. [22]	<p>Структура внутрифирменного стандарта:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• регламентирующие параметры – ссылка на российские или международные стандарты, использованные при разработке данного стандарта;</li> <li>• общие положения – необходимость внутреннего стандарта, определение его основных терминов и понятий, сферы применения, описание объекта стандартизации;</li> <li>• цель и задача стандарта – назначение стандарта и конкретные проблемы, решение которых обеспечивается его применением;</li> <li>• взаимосвязь с другими стандартами – ссылки на соответствующие положения других стандартов;</li> <li>• определение основных принципов и методик – описание подходов аудиторской организации, принятых методов и технических приемов решения проблем, рассматриваемых стандартом;</li> <li>• оформление – перечень документов, которые аудитор должен составить согласно требованиям стандарта;</li> <li>• перечень нормативных актов, которыми аудиторы должны руководствоваться при выполнении требований внутреннего стандарта</li> </ul>

Нами рассмотрены подходы ведущих ученых к формированию структуры внутрифирменных стандартов (табл. 7).

Обзор подходов позволил сделать следующие выводы:

1. Исследованные рекомендуемые структуры внутрифирменных стандартов существенно различаются. Различия обусловлены:
  - степенью детализации рассматриваемых в стандарте вопросов;
  - видами внутрифирменных стандартов в соответствии с используемыми учеными классификациями.
2. Ученые стремятся к выработке унифицированной структуры внутрифирменных стандартов. В ряде случаев она максимально приближена к структуре федеральных правил (стандартов), например, такую структуру внутрифирменных стандартов предлагает Б.Т. Жарыгласова.

Ясность, понятность вида стандартов достигается стройностью их изложения и выработкой четкой структуры, раскрывающей основные аспекты, рассматриваемых в них проблем. Аудиторские стандарты в основном имеют единую структуру построения и содержат следующие разделы, представленные на рис. 4.

На сегодняшний день отсутствует нормативный акт, регламентирующий структуру стандарта. В связи с этим считаем целесообразным опираться на правило (стандарт), ориентированный на аудиторские организации «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», одобренный Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол №6. В нем содержатся принципы подготовки, базовые требования к форме и содержанию стандартов.

Структура внутрифирменных стандартов при аудите однородных операций (базовый подход), по мнению Т.А. Фроловой должна включать в себя:

- подтверждение первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета;
- уточнение уровня существенности и аудиторского риска;
- правовая экспертиза хозяйственных договоров;
- аудиторская оценка основных положений учетной политики и организации бухгалтерского учета;
- определение объема аудиторских процедур для методики детального аудита операций [24].

При разработке структуры стандарта, на наш взгляд, необходимо учитывать иерархические уровни стандартов.

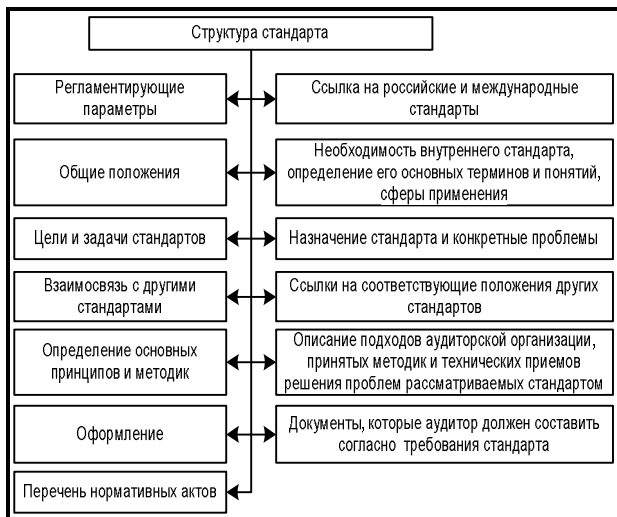


Рис. 4. Структура и основные разделы внутрифирменных стандартов

Рассмотрим особенности формирования структуры стандартов в зависимости от групп внутрифирменных стандартов. Структура концептуальных стандартов определяется их специфическими особенностями. Первой особенностью является то, что данные стандарты определяют базовые этические принципы оказания аудиторских услуг. Вторая особенность концептуальных внутрифирменных стандартов заключается в том, что эти стандарты применяются на всех этапах проверки и оказания аудиторских услуг. Также следует отметить, что концептуальные стандарты носят ярко выраженный этический характер и в их основе заложен Кодекс этики аудиторов и ФПСАД №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденный Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696.

При разработке структуры второй группы стандартов, регламентирующих функционирование аудиторских организаций, необходимо учитывать то, что данные стандарты учитывают размер аудиторской фирмы и специализацию клиентов; привязаны к конкретной аудиторской организации и бизнес процессам протекающих в ней; также стандарты тесно взаимосвязаны с СВК и системой контроля качества.

Особенностью общих стандартов является то, что они базируются на ФПСАД и учитывают требования международных стандартов аудита; регламентируют процесс проверки; требования данных стандартов должны быть не ниже ФПСАД; структура стандарта во многом идентична ФПСАД.

Проведем сравнительный анализ федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности №2 «Документирование аудита», утвержденного Постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 г. №532 и стандарта «Документирование аудита»: задачи и содержание, разработанного Б.Т. Жарыгласовой. Структура ФПСАД №2 представлена на рис. 5.

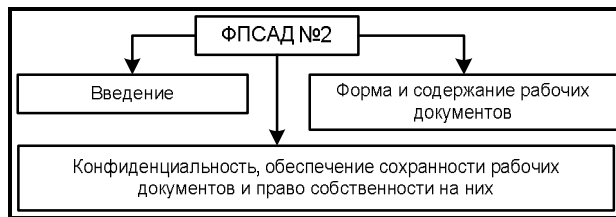


Рис. 5. Структура ФПСАД №2 «Документирование аудита»

Стандарт, разработанный Б.Т. Жарыгласовой, в отличие от федерального (правила) стандарта не содержит четкой рубрикации рассматриваемых в стандарте аспектов. Однако, в разработанном ею стандарте, в большей степени, нежели в федеральном правиле (стандарте), отражены практические аспекты процесса документирования. Так стандарт «Документирование аудита» содержит задачи и содержание, систему приложений, отражающих процесс документирования:

- Приложение №1 «Система хранения рабочей документации «Досье клиента»;
- Приложение №2 «Перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации «Текущее досье»;
- Приложение №3 «Перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации «Постоянное досье»;
- Приложение №4 «Перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации «Специальное досье».

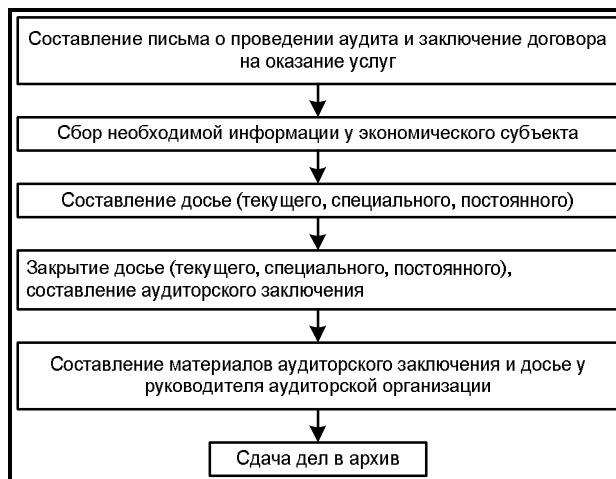


Рис. 6. Последовательность процедур при документировании аудита

Кроме того, Б.Т. Жарыгласова использует графическое представление процесса документирования, приводя в стандарте схему последовательности процедур (рис. 6).

Структура прикладных стандартов определяется подходом к разработке стандарта (отраслевой, специальный, бухгалтерский, юридический). Исследуем процесс формирования структуры стандарта на примере утра-

тившего силу Правила (стандарта) аудиторской деятельности «Особенности аудита малых экономических субъектов», одобренного Комиссией по аудиторской деятельности от 11 июля 2000 г. и стандарта-методики, разработанного Н.Ю. Королевой «Особенности аудита учета и налогообложения финансового результата коммерческих организаций – субъектов малого предпринимательства». Сравнительный анализ приведен в табл. 8.

Таблица 8

**СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ПРАВИЛА (СТАНДАРТА) АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ «ОСОБЕННОСТИ АУДИТА МАЛЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ» И СТАНДАРТА-МЕТОДИКИ «ОСОБЕННОСТИ АУДИТА КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ – СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА»**

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Особенности аудита малых экономических субъектов»	Стандарт – методика «Особенности аудита учета и налогообложения финансового результата коммерческих организаций – субъектов малого предпринимательства» [16]
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Общие положения (цель и задачи стандарта);</li> <li>• особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля у малых экономических субъектов;</li> <li>• особенности планирования аудита в случае малых экономических субъектов;</li> <li>• особенности получения аудиторских доказательств</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Общие положения (цель и задачи стандарта);</li> <li>• основные понятия и определения, используемые в стандарте;</li> <li>• методика проверки субъектов малого предпринимательства</li> </ul>

Основные различия в структуре обусловлены тем, что при разработке первого стандарта использовался специальный подход, заключающийся в обобщении методических подходов к проведению аудиторских процедур применительно к определенным экономическим субъектам или их группам (например, малые предприятия, холдинги, предприятия потребительской кооперации и т.д.), в то время как, для второго стандарта характерно совмещение бухгалтерского и специального подходов. Следует иметь в виду, что возможны и другие варианты совмещения подходов при разработке внутрифирменных стандартов. Так в частности, может быть использовано совмещение юридического и бухгалтерского подхода, например Е.С. Пшеничная, разработала внутрифирменный стандарт «Выполнение согласованных процедур в форме бухгалтерской экспертизы договора комиссии» [21].

Прикладные стандарты целесообразно классифицировать в разрезе стандартов по проверке отдельных бизнес-процессов и операций; стандартов, регламентирующих проверку в разрезе отдельных объектов учета; стандартов, регламентирующих проверку отдельных видов деятельности. При выработке структуры внутрифирменных стандартов можно использовать и опыт разработки стандартов внутренними аудиторами.

В табл. 9 приведены примеры структуры стандартов внутренних аудиторов в открытом акционерном обществе (ОАО) «РЖД».

Таким образом, можно вести речь о том, что в ОАО «РЖД» выработана унифицированная схема стандарта (табл. 9).

Таблица 9

**ПРИМЕР СТРУКТУРЫ СТАНДАРТОВ ВНУТРЕННИХ АУДИТОРОВ В ОАО «РЖД»**

№	Наименование раздела
1	Общие положения
2	Цели проведения проверки
3	Основные вопросы проверки
4	Перечень документов, необходимых для проведения проверки. Первичные рабочие документы, формы бухгалтерского учета, стратегические формы отчетности
5	Перечень нормативных документов в разрезе внешних документов и внутренних документов
6	Программа проверки
7	Последовательность действий
8	Типичные основные нарушения, их выявление. Последствия допущенных, выявленных нарушений их влияние на основные показатели деятельности

Павлова Ю.А. рекомендует упорядочить логическую последовательность разделов, выделяемых в стандартах внутреннего аудита и детализировать отдельные разделы. Она предложила унифицированную структуру, представленную в табл. 10.

Таблица 10

**СТРУКТУРА ВНУТРЕННЕГО СТАНДАРТА [20]**

№	Структура стандарта
1	Общие положения
2	Нормативно – правовая база, используемая в ходе проверки: <ul style="list-style-type: none"> <li>• внешние документы;</li> <li>• внутренние документы</li> </ul>
3	Перечень документов, необходимых для проведения проверки
4	Программа, включающая основные вопросы проверки
5	Последовательность действий при проверке
6	Типичные основные нарушения, выявляемые в ходе проверки и их последствия
7	Приложения

Данная структура может успешно применяться при использовании бухгалтерского подхода и в аудиторских фирмах. В первый раздел стандарта целесообразно включить цель и необходимость разработки стандарта, сферу применения стандарта. Во втором стандарте необходимо указать нормативно – правовую базу проводимой проверки. В третьем разделе необходимо указать перечень документов необходимых для проведения проверки. В четвертом разделе включена программа проверки, которая представляет собой инструкцию по применению. В пятом разделе все документы группируются на внешние и внутренние. В шестом разделе целесообразно включить программу предстоящей проверки. В седьмом разделе указывается последовательность действий аудитора при выполнении проверки. В восьмом разделе обобщаются типичные нарушения, выявленные в ходе проверки.

Концептуальные стандарты и стандарты, регламентирующие функционирование аудиторских организаций, отдельные положения общих стандартов применимы как к аудиту, так и к сопутствующим услугам аудита. Мы считаем целесообразным, разработать стандарты сопутствующих аудиту услуг, которые учитывают их особенности.

В ходе исследования нами были систематизированы стандарты по 13 классификационным признакам:

- по этапам проведения проверки;
- по аналогии с МСА;
- по содержанию;
- в зависимости от обязательности применения;

- по отраслевой принадлежности аудируемых лиц;
- стандарты сопутствующих услуг;
- по аналогии с международными стандартами внутреннего аудита;
- по уровню действия;
- в зависимости от области стандартизации;
- в зависимости от подходов, используемых при создании стандартов, регламентирующих методику проверки;
- в зависимости от соответствия МСА;
- в зависимости от уровня регулирования;
- в зависимости от объекта стандартизации.

Были исследованы различные подходы к классификации внутрифирменных стандартов, и был сформирован авторский подход, предполагающий выделение следующих групп стандартов:

- стандарты на процессы (работы);
- стандарты на сопутствующие аудиту услуги и прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью;
- стандарты на компетенцию;
- стандарты организационно-методические;
- стандарты на термины и определения (Глоссарий);
- стандарты на методы контроля.

Были выделены группы внутрифирменных стандартов и выявлена их сущность:

- стандарты основополагающие, содержащие общие или руководящие положения для определенной области оказания аудиторских услуг;
- стандарты на сопутствующие услуги и прочие услуги аудиторской деятельности, содержащие требования к качеству услуг;
- стандарты на процессы;
- стандарты на методы контроля, устанавливающие правила, процедуры различных действий.

Нами установлено, что моделирование стандартов должно осуществляться на основе учета специфики объектов стандартизации и подхода, используемого при разработке конкретного стандарта. Анализ позволил выявить следующие объекты стандартизации:

1. Концептуальные подходы, используемые аудиторской организацией при осуществлении аудиторской деятельности;
2. Вспомогательные бизнес-процессы, т.е. обеспечивающие основные, связанные с оказанием аудиторских услуг (например, повышение квалификации, осуществление внутреннего контроля качества и т.д.);
3. Основные бизнес-процессы внутри аудиторской организации, связанные с оказанием аудиторских услуг, такие как документирование, планирование, осуществление аналитических процедур и т.д.;
4. Бизнес-процессы, протекающие у аудируемого лица, выступающие в качестве объектов аудита (например, аудит процесса учета приобретения и создания внеоборотных активов и материально-производственных запасов).

Было выделено четыре стадии разработки конкретного стандарта:

- отбор объекта стандартизации;
- моделирование объекта стандартизации;
- оптимизация модели;
- стандартизация модели.

В ходе изучения было выявлено значение методологии разработки внутрифирменных стандартов, заключающееся в том, что она определяет цели развития аудиторской организации, делает процесс выполнения аудиторского задания последовательным и логичным, определяет содержание и форму внутрифирменных стандартов. Нами было выделены методические подходы к формированию пакета внутрифирменных стандартов:

- соблюдение требованиям международным стандартам аудита и федеральным правилам стандартам аудиторской деятельности;

- ориентированность на экономическую среду в которой работает данная аудиторская организация;
- использование накопленных научно – методических разработок.

Таким образом, для повышения качества проведения аудита и оказания аудиторских услуг в области аудиторской деятельности целесообразно формировать систему внутрифирменных стандартов аудиторской организации, включающую в себя четыре иерархических уровня.

На основе проведенного обзора подходов к формированию структуры внутрифирменных стандартов, были сделаны следующие выводы:

- изученные структуры внутрифирменных стандартов отличаются друг от друга, из-за степени детализации рассматриваемых в стандарте вопросов;
- ученые стремятся к выработке унифицированной структуре внутрифирменных стандартов.

Было установлено, что вид стандарта определяет его структуру.

## Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: федер. закон от 7 авг. 2001 г. №119-ФЗ (с изм. и доп. от 14, 30 дек. 2001 г., 30 дек. 2004 г., 2 февр. 2006 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс]: ФСАД №1: утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Документирование аудита [Электронный ресурс]: ФСАД №2: утв. постановлением Правительства РФ от 7 окт. 2004 г. №532. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций [Электронный ресурс]: правило (стандарт); одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 окт. 1999 г. протокол №6. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК [Текст] / Р.А. Алборов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело и сервис, 2000. – 432 с.
7. Андреев В.Д. Внутренний аудит [Текст]: учеб. пособие / В.Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
8. Арнс А. Аудит [Текст] / Арнс А., Лоббек Дж.; пер. с англ.; гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
9. Аудит [Текст]: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / под ред. В.И. Подольского. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА; Аудит, 2008. – 744 с.
10. Бычкова С.М. Международные стандарты аудита [Текст]: учеб. пособие / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова; под ред. С.М. Бычковой. – М.: Велби; Проспект, 2007. – 432 с.
11. Галова Е.В. Внутренние стандарты – гарантия качества аудиторской проверки [Текст] / Галова Е.В. // Финансы. – 2007.
12. Дефлизи Д.Ф. и др. Аудит Монтгомери [Текст] / Д.Ф. Дефлизи, Г.Р. Дженик, В.М. Рейли, М.Б. Хирш; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
13. Данилевский Ю.А. и др. Аудит [Текст]: учеб. пособие / Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. – 544 с. (Академия бухгалтера и менеджера).
14. Жарыгласова Б.Т. Стандарт «Документирование аудита»: задачи и содержание [Текст] / Б.Т. Жарыгласова // Аудиторские ведомости. – 2007. – №7. – С. 26-34.
15. Жарыгласова Б.Т. Общие рекомендации по разработке внутрифирменных стандартов [Текст] / Б.Т. Жарыгласова // Аудиторские ведомости. – 2007. – №12. – С. 26-34.

16. Коменденко С.Н. Принципы формирования программы аудита [Текст] / С.Н. Коменденко // Аудитор. – 2006. – №1.
17. Королева Н.А. Пути интеграции финансового, управленческого и налогового учета в дорожно-строительных организациях [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Королева Н.А. – Мичуринск, 2009.
18. Лосева Н.А. Внутрифирменные стандарты аудиторских организаций: теория, методология, практика разработки [Текст] / Н.А. Лосева.
19. Мерзликина Е.М. Аудит [Текст] : учеб. / Е.М. Мерзликина, Ю.П. Никольская. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 368 с.
20. Остащенко Е.Г. Аудит [Текст] : учеб. пособие / Е.Г. Остащенко, С.А. Лукьянова. – Ч. 1. – Омск : ОмГУ, 2010.
21. Павлова Ю.А. Развитие системы внутреннего контроля и аудита в вертикально-интегрированных холдингах (на примере железнодорожного транспорта) [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Павлова Ю.А. – Ростов н/Д, 2010.
22. Пшеничная Е.С. Развитие методического обеспечения проведения согласованных процедур и компиляции финансовой информации [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Пшеничная Е.С. – Ростов н/Д, 2011.
23. Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита [Текст] : учеб. пособие / Э.А. Сиротенко. – 2-е изд., стер. – М. : КНОРУС, 2006. – 224 с.
24. Суворова С.П. и др. Основы внутрифирменной стандартизации аудиторской деятельности [Текст] : учеб. пособие / С.П. Суворова, Н.В. Парушина, Е.В. Галкина, А.М. Ковалева. – М. : ИД «ФОРУМ» ; ИНФРА-М, 2007. – 336 с. – (Высшее образование).
25. Фролова Т.А. Аудит [Текст] : конспект лекций / Т.А. Фролова. – Таганрог : ТТИ ЮФУ, 2009.
26. Хахонова Н.Н. Аудит [Текст] : учеб. / Н.Н. Хахонова, И.Н. Богатая. – М. : КНОРУС, 2011. – 720 с.
27. Хулхачиева Г.Д. Развитие методики внутреннего аудита и ее особенности в сельскохозяйственных организациях [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Г.Д. Хулхачиева.
28. Шеремет А.Д. Аудит [Текст] : учеб. / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 448 с. – (Высшее образование).

### Ключевые слова

Внутрифирменные стандарты; классификация; структура стандартов; иерархическая система внутрифирменных стандартов.

*Савина Олеся Петровна*

### РЕЦЕНЗИЯ

В статье автором выработаны подходы к классификации внутрифирменных стандартов аудита. Большое внимание уделено исследованию значения и роли внутрифирменных стандартов аудита. В ходе исследования были выработаны рекомендации по моделированию системы внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности и предложена система внутрифирменных стандартов, сформированная в разрезе четырех иерархических уровней, дифференцированных по следующим направлениям: концептуальные стандарты, направленные на поведения аудиторов и общие положения аудита, стандарты, регулирующие ответственность аудиторов и их уровень компетенции, стандарты, регламентирующие проведение проверки в разрезе ее основных стадий и оказания прочих и сопутствующих аудиту услуг, прикладные стандарты, регулирующие проведение аудиторской проверки применительно к объектам учета, отраслям и группам хозяйствующих субъектов. Использование выработанных рекомендаций позволит реализовать системный подход к разработке системы внутрифирменных стандартов системность при формировании пакета внутрифирменных стандартов.

Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.  
*Кизилов А.Н., д.э.н., профессор, зав. каф. «Аудит», Ростовский государственный экономический университет*

## 4.3. SYSTEM SIMULATION OF COMPANY STANDARDS OF AUDITING ACTIVITIES AND SUBSTANTIATION OF ITS STRUCTURE

O.P. Savina, Assistant, Audit Department

*Rostov State University of Economic*

The article studies classifications, auditing standards used in the audit practice, as well as the point of view of various scientists about the meaning of company standards of auditing activities. The hierarchical system of company standards for audit organizations is offered and there is given substantiation of company standard structure, based on selected characteristics of each standards group.

### Literature

1. The federal law from August, 7th, 2001 №119-FL «On auditing activities» (as amended from 14, on December, 30th, 2001, on December, 30th, 2004, on February, 2nd, 2006) [the Electronic resource]. – electronic-legal system «Consultant Plus».
2. The federal law from December, 30th, 2008 №119-FL «On auditing activities» [the Electronic resource]. – electronic-legal system «Consultant Plus» <http://www.consultant.ru/online/>.
3. FSAA №1 «The goal and basic principles of financial (accounting) audit», approved by Government Regulation of RF from September 23th, 2002 №696.
4. FSAA №1 « Registration of audit», approved by Government Regulation of RF from October 7th, 2004 №532.
5. Rule (standard), «Requirements for internal standards of audit organizations,» approved by the Commission on Audit under the President of RF, on October 20th, 1999., Protocol number 6.
6. R.A. Alborov. Audit in sector industry, trade and AIC organizations [Text] – 2nd ed., rev. and add. – Moscow: Publishing house «Business and Service», 2000. – 432 p.
7. V.D. Andreev. Internal audit [Text]: Schoolbook. – Moscow: Finances and Statistics, 2003. – 464 p.
8. A. Ahrens. Audit [Text] / A. Ahrens, Lobbek J.: Trans. from Eng. Ch. Series Editor Professor. Y.V. Sokolov. – Moscow: Finances and Statistics, 2003. – 560 p.
9. Audit [Text]: A Textbook for economic major students / Ed. V.I. Podolsky. – 4th ed. rev. and add. – Moscow: M.YUNITI-DANA: Audit, 2008. – 744 p.
10. S.M. Bychkova, E.J. Itygilova. International auditing standards: Textbook/ ed. S.M. Bychkova. – Moscow: TC Welby, pub. Prospect, 2007. – 432 p.
11. E.V. Galova. Internal standards – quality assurance audit / Galova E.V. // Finance. – 2007. – P.48 51: Table.
12. D.F. Defliz, G.R. Dzhениk, V.M. Reilly, M.B. Hirsch. Audit of Montgomery / Trans. in English / ed. Y.V. Sokolov. – Moscow: Audit, UNITY, 1997.
13. Danilevsky J.A., Shapiguzov S.M. Remizov, N.A., Starovoitova E.V. Audit: textbook. – Moscow: ID FBC – PRESS, 1999. – 544p. (Series «The Academy of accountant and manager.»)
14. B.T. Zharyglasova. The standard for «Registration of audit»: objectives and contents [Text] / B.T. Zharyglasova // Audit Statement, 2007. №7. – p. 26-34.
15. B.T. Zharyglasova. «General recommendations on the development of internal standards» [Text] / B.T. Zharyglasova // Audit Statement, 2007. №12. – p. 26-34.
16. S.N. Komendenko «The principles of the audit program,» The auditor №1, 2006.
17. N.A. Koroleva. Integration ways of financial, managerial and tax accounting in road construction companies [Text]: dissertation. candidate. econ. science: 08.00.12: protected 00.00.2009: approved. 00.00.2009 / Koroleva Natalia Aleksandrovna. – Michurinsk, 2009.

18. N.A. Loseva. «Internal standards of audit firms: theory, methodology, practice development» [Text] / N.A. Loseva.
19. Merzlikina E.M. Audit [Text] / E.M. Merzlikina, J.P. Nichol'skaya: A Textbook. – 3rd ed, revised. and add. – Moscow: INFRA-M, 2006. – 368 p.
20. E.G. Ostashenko, S.A. Lukyanova. Audit: textbook. Part 1. – Omsk: Omsk State University, 2010.
21. Y.A. Pavlova. Development of internal control and audit system in a vertically integrated holding companies (for example, rail transport) [Text]: dis .... Candidate. Econ. Science: 08.00.12: protected 00.00.2010: approved. 00.00.2010 / Pavlova Julia Aleksandrovna. – Rostov-on-Don, 2010.
22. E.S. Pshenichnaya. Development of methodological support for accomodated procedures and compilation of financial information [Text]: dis .... Candidate. Econ. Science: 08.00.12: protected 00.00.2011: approved. 00.00.2011 / Pshenichnaya Elena Sergeevna. – Rostov-on-Don, 2011.
23. E.A. Sirotenko. Internal auditing standards [Text]: a textbook / E.A. Sirotenko. – 2nd ed. Sr. – Moscow: KNORUS, 2006. – 224 p.
24. S.P. Suvorova, N.V. Parushina, E.V. Galkina, A.M. Kovaleva. Basis of company auditing standards: Textbook. – Moscow: Pub. «FORUM»: INFRA-M, 2007. – 336 p. – (Higher Education).
25. T.A. Frolova. Audit: lecture notes. Taganrog: TSURE, 2009.
26. N.N. Hahonova. Audit [Text]: Textbook / N.N. Hahonova, I.N. Bogataya. – M.: KnoRus, 2011. – 720 p.
27. Hulhachieva G.D. «Development of methodology of internal audit, and its peculiarities in agricultural organizations»: Dissertation can. ec. sc.: 08.00.12.
28. A.D. Sheremet, V.P. Suyts. Audit: textbook. – 5th ed. rev. and add. – Moscow: INFRA-M, 2006. – 448p. – (Higher Education). P. 91.

### Keywords

Company standards; classification; standards structure; hierarchical system of company standards.