

## 10.23. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА: ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ АУДИТА И ЕГО КЛАССИФИКАЦИИ

Федоренко И.В., к.э.н,  
доцент кафедры бухгалтерского учета

*Сибирский государственный аэрокосмический университет им. академика М.Ф. Решетнева*

Статья посвящена вопросам определения сущности аудита. Автором на основе анализа направлений аудита сформулированы подходы к классификации аудита и его классификационная модель.

Применяемые в нормативно-правовых актах Российской Федерации определения аудита не соответствуют в полной мере его сущности и предметному содержанию. В частности, они не охватывают такие важные направления аудита, как внутренний аудит и аудит эффективности. Действующий Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ [1] определяет аудит как независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Близкое понятие содержал и действовавший ранее, с 2001-го по 2008 г., Федеральный закон №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [2], определявший аудит как предпринимательскую деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Действовавшие до этого Временные правила аудиторской деятельности, утвержденные указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. №2263, определяли аудит как предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг.

Анализ трех определений аудита показал, что с течением времени его предметная область, установленная нормативными документами, сужалась. При этом фактически в науке и практике развивались не только различные направления сопутствующих внешнему финансовому аудиту услуг, но и другие его направления – внутренний аудит и аудит эффективности, сегментный аудит (экологический, кадровый, аудит качества и т.п.). В частности, формировалась система стандартизации внутреннего аудита, в 1941 г. в США был создан Институт внутренних аудиторов, которым в дальнейшем были разработаны международные стандарты внутреннего аудита. Таким образом, наблюдается разнонаправленность в изменениях нормативно-правового определения аудита в РФ и его генезиса в современной науке и практике.

В современной экономической литературе также не сложилось однозначного мнения об аудите, объекте и предмете его изучения. В настоящее время существуют различные определения аудита, отличающиеся от его трактовки на нормативном уровне.

Сказанное выше определило потребность в исследовании теоретических аспектов аудита на современном этапе развития экономики и общества. На основе проведенного исследования сформулировано авторское определение аудита, его объекта и предмета [3, с. 214-215]. В данной статье мы сформулируем классификационную модель аудита, основанную на ранее сформулированных определениях.

Основными направлениями аудита в настоящее время можно считать:

- аудит отчетности (установлен Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»);
- аудит по специальным заданиям (в том числе судебных и следственных органов);
- внутренний аудит;
- сегментный аудит (качества, экологический, налоговый и т.д.);
- аудит эффективности;
- государственный и муниципальный аудит.

Вышеуказанные направления аудита не классифицированы в единую модель, что является следствием непроработанности теоретических основ аудита.

Для построения классификационной модели автором использованы сферический и матричный подходы к классификации направлений аудита.

Таблица 1

СРАВНЕНИЕ НОРМАТИВНЫХ ОПРЕДЕЛЕНИЙ, ДЕЙСТВОВАВШИХ В РОССИИ С 1993 ПО 2011 гг.

Период	Нормативный документ	Определение	Примечание
1993-2001 гг.	Временные правила аудиторской деятельности	Предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг	-
2001-2008 гг.	Федеральный закон №119-ФЗ	Предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей	Исключены из определения: проверка платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказание иных аудиторских услуг
С 2009 г. по настоящее время	Федеральный закон №307-ФЗ	Независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности	Исключены из определения: проверка бухгалтерского учета

Сферический подход основан на рассмотрении направлений аудита как составляющих единого целого (аналогично числовым множествам). Предложены следующие сферы аудита хозяйствующих субъектов:

- отчетная;
- учетная;
- хозяйственная;
- консультационная (рис. 1).

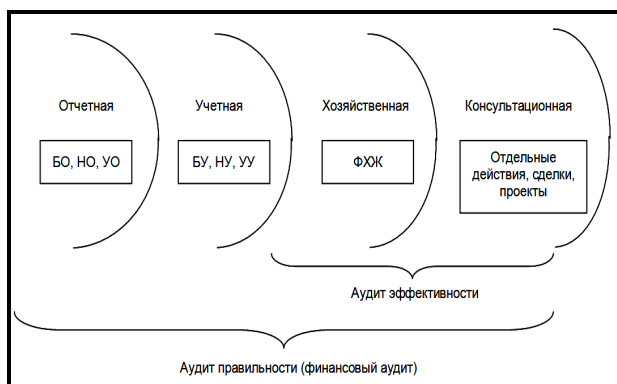


Рис. 1. Сферы аудита хозяйствующих субъектов

На рис. 1 в рамках каждой сферы представлен основной объект проверки для каждой из них:

- для отчетной – это бухгалтерская, налоговая и управленческая отчетность (на рисунке – БО, НО, УО),
- для учетной – это бухгалтерский, налоговый и управленческий учет (на рисунке – БУ, НУ, УУ),
- для хозяйственной – финансово-хозяйственная жизнь (ФХЖ),
- для консультационной – отдельные действия, сделки и проекты клиента.

Матричный подход к классификации направлений аудита основан на выделении отличительных признаков по субъекту и предмету проверки. В обобщенном виде такая матрица представлена в табл. 2.

Совмещение сферического и матричного подходов к классификации направлений аудита позволяет сформировать детализированную матрицу направлений аудита (табл. 3).

В табл. 3 показано, что таким объектам проверки, как бухгалтерская (финансовая) и налоговая отчетность, применим финансовый аудит (проверка правильности), а к остальным объектам проверки – оба направ-

ления аудита (правильности и эффективности). При этом все объекты проверки могут быть проверены либо внешним, либо внутренним аудитором. Это свойство аудита можно назвать независимостью объекта от субъекта. При этом не отрицается, что доверие пользователей выше к результатам внешней проверки, которая более независима, чем внутренняя.

Таблица 2

### ОБЩИЙ ВИД МАТРИЦЫ КЛАССИФИКАЦИИ НАПРАВЛЕНИЙ АУДИТА

Предмет проверки	Субъекты проверки	
	Внешний аудитор	Внутренний аудитор
Правильность	Внешний финансовый аудит	Внутренний финансовый аудит
Эффективность	Внешний аудит эффективности	Внутренний аудит эффективности

Таблица 3

### ДЕТАЛИЗИРОВАННАЯ МАТРИЦА ВЗАИМОСВЯЗИ НАПРАВЛЕНИЙ АУДИТА И ОТДЕЛЬНЫХ ОБЪЕКТОВ ПРОВЕРКИ

Объекты проверки	Субъекты проверки	
	Внешний аудитор	Внутренний аудитор
Бухгалтерская отчетность	Внешний финансовый аудит	Внутренний финансовый аудит
Налоговая отчетность	Внешний финансовый аудит	Внутренний финансовый аудит
Управленческая отчетность	Внешний финансовый аудит. Внешний аудит эффективности	Внутренний финансовый аудит Внутренний аудит эффективности
Учет – бухгалтерский, налоговый, управленческий	Внешний финансовый аудит. Внешний аудит эффективности	Внутренний финансовый аудит Внутренний аудит эффективности
Финансово-хозяйственная деятельность	Внешний финансовый аудит. Внешний аудит эффективности	Внутренний финансовый аудит Внутренний аудит эффективности
Отдельные действия, сделки и проекты	Внешний финансовый аудит. Внешний аудит эффективности	Внутренний финансовый аудит Внутренний аудит эффективности

С учетом рассмотренных направлений аудита сформируем его классификацию (табл. 4).

Таблица 4

### КЛАССИФИКАЦИЯ АУДИТА

№	Направления классификации	Классификационные группы	Классификационные подгруппы
1	По объекту аудита	Аудит отчетности	• Бухгалтерской; • налоговой; • управленческой
		Аудит учета	• Бухгалтерского; • налогового; • управленческого
		Аудит финансово-хозяйственной жизни (ФХЖ)	• ФХЖ в целом; • отдельных аспектов ФХЖ
		Аудит процессов и функций	• Процессов и функций хозяйствующих субъектов; • процессов и функций органов власти и управления; • прочих процессов и функций (физических лиц, социально-экономических явлений и т.д.)
2	По предмету аудита	Аудит правильности (точности)	• Достоверности (точности) отчетности; • правильности операций
		Аудит эффективности	• Эффективности деятельности; • эффективности управления
		Аудит по специальным заданиям	Предмет определяется целью проверки (заданием)

№	Направления классификации	Классификационные группы	Классификационные подгруппы
3	По субъекту, осуществляющему аудит	Внешний аудит	<ul style="list-style-type: none"> <li>Внешний обязательный аудит;</li> <li>внешний инициативный аудит</li> </ul>
		Внутренний аудит	<ul style="list-style-type: none"> <li>Проводимый подразделением внутреннего аудита;</li> <li>проводимый силами бухгалтерской, ревизионной и других служб</li> </ul>
4	По времени	Ретроспективный аудит	-
		Оперативный аудит	-
		Перспективный аудит	-
5	По способу	Проверка	-
		Консультирование	-
		Участие в управлении	-
6	По масштабам	Общий (комплексный) аудит	-
		Сегментный аудит	-
7	По секторам экономики	Аудит коммерческого сектора	<ul style="list-style-type: none"> <li>Акционерных компаний (ОАО);</li> <li>прочих экономических субъектов (ЗАО, ООО, ИП и т.д.)</li> </ul>
		Аудит бюджетного сектора	<ul style="list-style-type: none"> <li>Субъектов РФ и муниципальных образований;</li> <li>министерств и ведомств;</li> <li>бюджетные и казенные учреждения;</li> <li>государственных и муниципальных предприятий;</li> <li>прочих получателей бюджетных средств</li> </ul>
8	По сферам деятельности	Аудит промышленности	Детализация согласно сфер деятельности
		Аудит торговли	
		Аудит услуг	
		Аудит строительства	
		Аудит банковской деятельности	
Аудит страховой деятельности и т.д.			
9	По периодичности проведения	Первоначальный аудит	-
		Повторяющийся аудит	-
10	По аудируемому субъекту	Аудит хозяйствующих субъектов	<ul style="list-style-type: none"> <li>Юридических лиц;</li> <li>холдингов и других интегрированных структур и объединений;</li> <li>индивидуальных предпринимателей;</li> <li>совместной деятельности</li> </ul>
		Аудит подразделений хозяйствующих субъектов	-
		Аудит физические лиц	-

Таблица 5

**СРАВНЕНИЕ ОПРЕДЕЛЕНИЙ НА ОСНОВЕ ТРЕХ ПОДХОДОВ К АУДИТУ**

Содержание	«Узкий» подход к аудиту согласно Закона №307-ФЗ	Авторские определения аудита как науки и его элементов	
		Основная трактовка аудита (по отношению к хозяйствующим субъектам)	Расширенная трактовка аудита (универсальная)
Определение аудита	Независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности	Система знаний о методах независимого контроля, включающая в себя методы исследования хозяйственной жизни аудируемого лица и методы формализации и интерпретации результатов этих исследований	Система знаний о методах независимого контроля, включающая в себя методы исследования, формализации и интерпретации результатов этих исследований
Объект аудита	Бухгалтерская (финансовая) отчетность	Хозяйственная жизнь экономического субъекта, отраженная, в том числе, в бухгалтерском учете и отчетности	Субъекты, процессы и функции
Предмет аудита	Выражение мнения о достоверности отчетности	Выяснение достоверности отражения хозяйственной жизни и оценка эффективности деятельности	Оценка правильности и эффективности

Классификация аудита расширяет и углубляет представление о нем как о науке и сфере деятельности. Под аудитом как наукой мы понимаем «систему знаний о методах независимого контроля, включающая в себя методы исследования хозяйственной жизни аудируемого лица и методы формализации и интерпретации результатов этих исследований» [3, с. 215].

Объектом аудита выступает хозяйственная жизнь экономического субъекта, отраженная, в том числе, в бухгалтерском учете и отчетности. Предмет аудита сформулирован как выяснение достоверности отражения хозяйственной жизни и оценка эффективности деятельности [3, с. 215].

Для расширенного взгляда на аудит, основанного на гипотезе о возможности контроля деятельности и со-

стояния любых субъектов, а также процессов и функций с последующим формированием оценочных выводов и рекомендаций, аудит как наука – это система знаний о методах независимого контроля, включающая в себя методы исследования, формализации и интерпретации результатов этих исследований;

объектом аудита в этом случае выступают различные субъекты, процессы и функции, а предметом – правильность и эффективность.

Для наглядности «узкий» подход к аудиту, основанный на нормах российского законодательства, и предложенные авторские определения (основная и расширенная трактовка) систематизированы в табл. 5.

Основная трактовка аудита охватывает все его направления применительно к проверке хозяйствующих

субъектов, а расширенная допускает в качестве объекта контроля и физических лиц, а также различные процессы в жизни государства и общества.

Сформулированная классификация может использоваться для более полного и точного понимания целей, стоящих перед аудитором при оказании аудиторских услуг. Так, цель аудита бухгалтерской отчетности – выражение мнения о ее достоверности, что установлено Федеральным законом «Об аудиторской деятельности». Для других объектов аудита цель нормативно не установлена, и должна формулироваться в зависимости от особенностей проверки (требования собственников, заказчика аудита, стандартов и т.д.).

### Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 7 авг. 2001 г. №119-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Федоренко И.В. Развитие аудита как науки [Текст] / И.В. Федоренко, Г.И. Золотарева // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №2. – С. 214-219.

### Ключевые слова

Определение аудита; классификация аудита.

*Федоренко Илья Владимирович*

### РЕЦЕНЗИЯ

Аудит является важным инструментом финансового контроля и обеспечивает доверие пользователей к финансовой информации. Проблемы такого доверия стали особо актуальны в период массового банкротства компаний и спада инвестиционной активности, обусловленных проблемами в мировой экономике. Таким образом, развитие аудита как инструмента инноваций и инвестиций является необходимым и обязательным условием для развития отечественной экономики. Обилие теорий и подходов к сущности аудита свидетельствует о незавершенности исследований в этой области. Важность развития теории аудита обуславливает актуальность темы рецензируемой статьи.

Автором статьи на основе анализа и сформулированных авторских определений аудита как науки, его объекта и предмета разработана классификационная модель аудита. Интересным представляется применение двух взглядов на аудит – основного, применительно к проверке хозяйствующих субъектов, и расширенного, который допускает в качестве объекта контроля не только хозяйствующих субъектов, но и физических лиц, а также различные процессы в жизни государства и общества.

Статья содержит в себе элементы научной новизны.

Статья Федоренко И.В. «Теоретические основы аудита: подходы к определению аудита и его классификации» рекомендуется к публикации.

*Ершенин Ю.В., д.э.н., проф. Сибирского государственного аэрокосмического университета им. академика М.Ф. Решетнева*

## 10.23. THEORETICAL GROUNDS OF AUDIT: APPROACHES TO DEFINITION AND CLASSIFICATION OF AUDIT

I.V. Fedorenko, Ph.D. (Economy), Associate Professor, SSAU, Krasnoyarsk

The article is devoted to defining the essence of audit. Proceeding from the analysis of audit directions the author formulates approaches to audit classification and suggests its classification model.

### Literature

1. Russian Federation. Laws. On audit activity [electronic resource]: Federal Law №307-FZ dated 30.12.08 [passed by the

- State Duma on December 24, 2008: as amended on July 1, 2010]. Access from the legal reference system ConsultantPlus.
2. Russian Federation. Laws. On audit activity [electronic resource]: Federal Law №119-FZ dated 07.08.01 [passed by the State Duma on July 13, 2001]. Access from the legal reference system ConsultantPlus.
3. I.V. Fedorenko. Development of audit as a science / I.V. Fedorenko, G.I. Zolotareva // Audit and financial analysis, №2, 2010. P. 214-219.

### Keywords

Definition of audit; classification of audit.