

Ключевые слова:

стандарты аудиторской деятельности,
внутренние стандарты
аудиторской организации,
внутренний контроль

М. В. Михеев, соискатель кафедры
«Бухгалтерский учет и аудит»
РЭУ им. Г. В. Плеханова, ассистент
(e-mail: mikheev@stateaudit.ru)

Л. А. Чайковская, д. э. н., проф.,
зав. кафедрой «Налоги и налогообложение»
РЭУ им. Г. В. Плеханова
(e-mail: Chaik4@yandex.ru)

Внутренние стандарты аудита как условие качества аудиторской проверки

Аудиторская практика значительно отстает от новых требований к качеству аудита, которые диктуются современными процессами развития экономики. Разнообразие внутренних методик аудиторских организаций усложняет задачу определения равновесия между стандартизацией и эластичностью аудиторской практики. Потребности пользователей и исполнителей аудиторских услуг требуют развития методической основы стандартизации аудиторской деятельности.

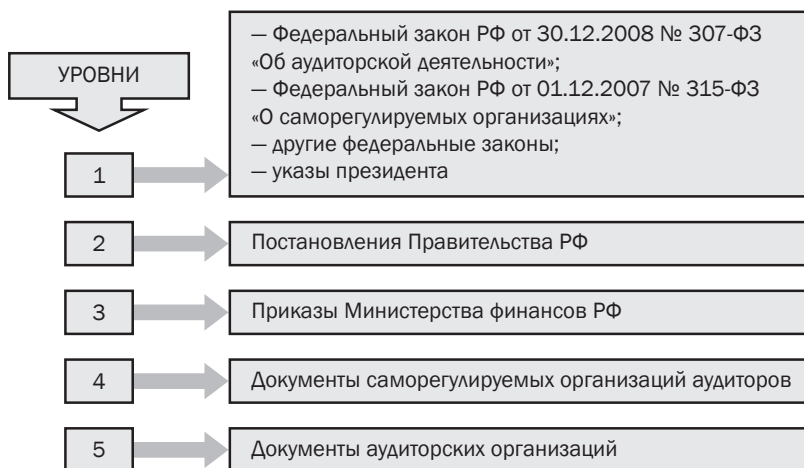
Для определения качества информации, анализа экономических рисков возникла необходимость в развитии особого вида экономической деятельности — независимого финансового контроля, т. е. аудита.

В России и за рубежом аудит является строго стандартизированным. Основная его цель — выражение мнения о финансовой отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка совершенных ими финансовых и хозяйственных операций законодательству Российской Федерации. Стандарты аудита занимают достаточно важное место в системе нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности.

Качественные стандарты — важнейшие предпосылки действенности аудита. Они создаются для развития данного института как основного элемента системы контроля с целью повышения качества работы аудиторов, в т. ч. обеспечения единых подходов к содержанию, формам и методам его проведения.

Принятый 30.12.2008 Федеральный закон № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее — Закон № 307-ФЗ) кардинально изменил ситуацию с профессиональной ответственностью аудиторов. На настоящий момент можно выделить пять уровней системы нормативного регулирования в России (рис. 1).

Уровни системы нормативного регулирования



Источник: Ерина Т. А. Бухгалтерское дело (http://www.e-college.ru/xbooks/xbook200/book/index/index.html?go=part-003*page.htm).

Ранее аудиторы должны были руководствоваться только федеральными правилами, но с принятием Закона № 307-ФЗ обязательными стали федеральные стандарты аудиторской деятельности и стандарты аудиторской деятельности, разработанные саморегулируемой организацией auditors.

Ссылки на внутренние правила (стандарты), применяемые аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, часто встречаются в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности¹. В аудиторских заключениях, выдаваемых по итогам проверок, до принятия Закона № 307-ФЗ была предусмотрена ссылка на эти стандарты. В Законе № 307-ФЗ какое-либо упоминание об этих документах отсутствует, что не позволяет ссылаться на них в аудиторских заключениях. Тем не менее, учитывая значимость внутрифирменного регулирования аудиторской деятельности, мы считаем, что наличие таких ссылок было бы справедливым.

Разработка соответствующих правил или стандартов, а также отдельных методик связана с проблемой регулирования аудиторской деятельности при проведении аудита конкретных предприятий, имеющих свою специфику.

Применение стандартов в аудиторской практике необходимо для эффективного выполнения процедур аудита. Стандарты позволяют аудиторским организациям наиболее объективно выражать мнение о достоверности финансовой отчетности, о соответствии данной отчетности общепринятым принципам и правилам ее составления.

Порядок осуществления аудиторской деятельности обусловлен федеральными стандартами, разрабатываемыми в соответствии с международными стандартами аудита. Стандарты аудиторской деятельности саморегулируемой организации auditors помимо требований, определенных федеральными стандартами, устанавливают дополнительные требования к аудиторским процедурам, которые являются обязательными для всех членов этой организации.

¹ Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (с изм. и доп.) // Собр. законодательства Российской Федерации. — 2002.

Институт саморегулирования аудиторов сформировался относительно недавно, в силу этого вопросы правового положения саморегулируемых организаций аудиторов и многие другие практически не исследованы. Кроме того, Кодекс этики аудиторов России фактически приравнен к стандартам аудиторской деятельности, и, соответственно, на деятельность аудиторов и аудиторских организаций большое влияние оказывают этические принципы и нормы, содержащиеся в нем.

С принятием федеральных стандартов аудиторской деятельности и повышением требований к качеству аудиторских услуг со стороны государственных органов возникла необходимость совершенствования системы аудита. В российской экономике существуют организационные условия и действуют экономические факторы, стимулирующие развитие внутреннего аудита. Как показывает практика, наличие подобных служб создает реальные предпосылки для успешного развития бизнеса.

Внутренний аудит, по определению международного Института внутренних аудиторов, есть деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации. Он помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления. Роль службы внутреннего аудита в настоящее время меняется: теперь она не только оценивает контрольные процедуры деятельности компании, но и помогает ее руководству решать задачи в области управления рисками и повышения эффективности бизнес-процессов².

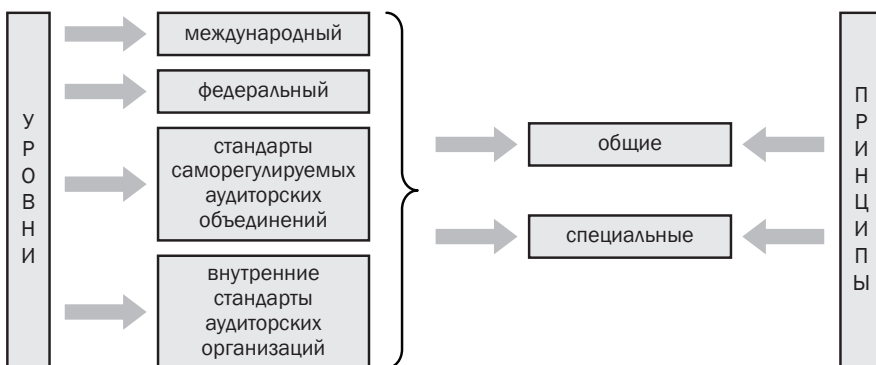
Внутренние стандарты создают аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил аудиторской деятельности. Внутренние стандарты позволяют аудиторским организациям существенно сократить время на проведение аудита, привлекать для участия в проверке помощников, не имеющих аттестата аудитора, и обеспечивать высокий уровень результатов.

Обобщение и систематизация опыта по разработке и использованию внутренних стандартов является методически важной и практически востребованной задачей.

В системе стандартов аудита выделяются четыре уровня. Все стандарты разрабатываются в соответствии с определенными принципами (рис. 2).

Рисунок 2

Уровни и принципы в системе стандартов аудита



Источник: составлено авторами.

² Горскина С. Внутренний аудит: конфликт ожиданий / Институт внутренних аудиторов (http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publication/member_articles/konflikt_ozhidanij/).

К общим принципам в системе стандартов аудита можно отнести: сбалансированность интересов сторон, системность и комплексность, динамичность и эффективность стандартизации, приоритетность разработки стандартов и четкость формулируемых требований. Специальные принципы стандартизации, продиктованные спецификой аудита, определены российской и международной теорией и практикой³. Такие принципы используются в ходе проведения конкретной аудиторской проверки, а также могут быть применены при оказании сопутствующих аудиту услуг. Речь идет о соблюдении принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения, определяемых в соответствии с кодексом профессиональной этики аудиторов.

Большое значение наравне с содержанием внутренних стандартов имеет способ их разработки. Анализ степени разработанности внутренних стандартов показывает, что аудиторские организации России формально относятся к этому вопросу. Некоторые организации утверждают копии федеральных стандартов в качестве внутренних. Такие документы не обновляются в соответствии с происходящими изменениями, соответственно пользы от них немного. Подобные ситуации не способствуют развитию аудита и свидетельствуют о несоответствии предоставляемых услуг международным стандартам.

В то же время в ряде аудиторских организаций накоплен достаточно интересный опыт разработки стандартов отдельных аудиторских услуг, частных методик проведения аудита. Это связано как со специализацией аудиторских организаций, так и со стремлением сократить трудоемкость конкретных проверок, выделяя в стандарте наиболее важные их направления и ошибки, на которых аудитор должен сосредоточить внимание.

В отсутствие научно-методических разработок, посвященных порядку формирования внутренних стандартов, аудиторские организации должны самостоятельно разрабатывать модели их формирования. С помощью внутренних стандартов они решают проблему качества и надежности аудиторских услуг, снижают аудиторский риск, обеспечивают доказательную базу, регулируют этические конфликты.

Наиболее слабой стороной внутренних стандартов аудиторских организаций является их недостаточная увязка с контролем, несмотря на то что именно контроль над реальным применением внутренних стандартов должен являться основной целью руководства аудиторской организации.

В настоящее время преобладающая часть аудиторских организаций располагает только отдельными внутренними стандартами. Следовательно, задача формирования их пакета стоит практически перед каждой организацией. В обязательном порядке должны разрабатываться стандарты, наличие которых вытекает из требований федеральных стандартов аудита. Например, правило (стандарт) «Внутренний контроль качества аудита» требует: «В каждой аудиторской организации должна быть создана и поддерживаться внутренняя система контроля качества работы для того, чтобы проводимые этой организацией аудиторские проверки полностью соответствовали нормативным документам, регулирующим аудиторскую деятельность». Правило (стандарт) «Существенность и аудиторский риск» включает следующее требование:

³ См. например: *Голосов О. В., Гутцайт Е. М. Аудит: концепция, программа, стандарты, контроль, эффективность, кризис. — М.: Бухгалтерский учет, 2005.*

«Аудиторские организации обязаны установить систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, которые должны быть оформлены документально и применяться на постоянной основе» и т. д.

Приступая к разработке внутренних стандартов, аудиторская фирма прежде всего должна определить их содержание. Основные организационно-методические положения для выполнения этой задачи:

- назначение стандарта;
- характеристика стандарта как части организационно-распорядительной документации и системы внутреннего контроля аудиторской организации;
- целесообразность методологического и методического сопровождения (инструкции, методические разработки, пособия, другие документы);
- структура;
- примерная форма;
- примерный порядок подготовки стандарта.

Внутренние аудиторские стандарты, обеспечивающие организацию аудиторских услуг, можно классифицировать следующим образом (рис. 3):

Рисунок 3

Классификация внутренних аудиторских стандартов

ОБЩИЕ	СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ	РАБОЧИЕ
<p>Регулируют взаимоотношения с клиентами в соответствии с основными принципами проведения аудита и этическими нормами</p>	<p>Устанавливают порядок выводов и заключений, содержат внутренние требования аудиторской организации к общению с аудируемым лицом</p>	<p>Включают в себя конкретные правила, методику проведения аудита</p>

Источник: составлено авторами.

Внутренние стандарты аудиторских организаций (ВСАО) целесообразно группировать по следующим признакам.

Первая группа стандартов связана с разработкой стандартов на основе собственных методик, выработанных в процессе сотрудничества с российскими компаниями, в сочетании с рекомендациями Минфина России. Они учитывают специфику управления и организации бизнеса проверяемой компании, обеспечивая индивидуальный подход к каждому клиенту.

Вторая группа стандартов подразумевает, что качество аудиторской проверки следует рассматривать через качество составляющих ее элементов. Такой подход предполагает сначала разложение аудиторской проверки на отдельные составляющие и оценку их качества (анализ), а затем объединение полученных результатов с целью формирования общего вывода о ее качестве (синтез). И поскольку аналитические процедуры основаны на использовании методов анализа и синтеза, их применение проявляется в самом процессе оценки качества аудиторской проверки⁴.

⁴ Тарасова М. В. Аналитические процедуры как инструмент повышения качества аудиторской проверки // Аудитор. — 2005. — № 9. — С. 18–23.

Группировка внутренних стандартов аудиторских организаций

№	Наименование групп ВСАО	Перечень и содержание ВСАО	Классификация
1	Первая группа — стандарты, обеспечивающие организацию аудиторских услуг	Стандарт, определяющий направление развития аудиторской организации, виды оказываемых услуг, внутреннюю организационную структуру, функции сотрудников	Общие
2		Стандарт по планированию аудита	Общие
3		Стандарт, определяющий концепции и положения, на базе которых формируется ВСАО	Общие
4		Стандарт, регламентирующий корпоративную этику, профессиональное поведение сотрудников аудиторской организации	Общие
5		Стандарт, регламентирующий ответственность аудиторов организации	Общие
6		Стандарт, регламентирующий порядок проведения аудита	Рабочие
7		Стандарт, регламентирующий порядок документирования аудита	Рабочие
8		Стандарт, регламентирующий порядок получения аудиторских доказательств	Рабочие
9		Стандарт, регламентирующий порядок использования работы третьих лиц	Рабочие
10		Стандарт, регламентирующий порядок подготовки отчета и информации по результатам аудита	Стандарты аудиторской отчетности
11		Стандарт, регламентирующий порядок формирования выводов и заключений	Стандарты аудиторской отчетности
12		Стандарт, регламентирующий изучение и оценку общих документов аудируемого лица	Рабочие
1	Вторая группа — стандарты, обеспечивающие качество аудиторских услуг	Стандарт, определяющий политику и систему контроля качества аудиторских услуг	—
2		Стандарт, регламентирующий порядок изучения и оценки системы внутреннего контроля аудируемого лица	—
3		Стандарт, регламентирующий обеспечение качества услуг в ходе аудиторской проверки	—
4		Стандарт, регламентирующий качество аудита на предпроектной стадии	—
5		Стандарт, регламентирующий порядок определения существенности и аудиторского риска	—
6		Стандарт, определяющий порядок изучения и оценки системы бухгалтерского учета аудируемого лица	—

Источник: составлено авторами.

Внутренние стандарты, как правило, должны содержать:

- введение (ссылка на российские, международные стандарты, требования);
- общие положения (обосновывается цель и необходимость разработки данного стандарта, объекта стандартизации, сферы применения и определение основных принципов);
- задачи;
- взаимосвязь с другими внутренними стандартами;

- описание методики и действий аудитора;
- оформление результатов и рабочей документации.

Для обеспечения организации аудиторской проверки важно разработать стандарт «Планирование», который входит в состав стандартов, содержащих общие положения. В этом стандарте необходимо предусмотреть требования, в соответствии с которыми рассматривается деятельность экономического субъекта. При этом нужно обратить особое внимание на нормативные акты, невыполнение которых может стать причиной прекращения или приостановления деятельности субъекта. В этой связи в обязанности аудитора должно входить:

- изучение имеющейся информации и нормативно-правовой базы, касающейся экономического субъекта;
- получение у руководителей экономического субъекта сведений о приемах и методах, используемых ими для обеспечения выполнения требований нормативных актов;
- рассмотрение спорных вопросов, неоднозначно решенных в нормативных актах и имеющих существенное значение для проведения проверки;
- тестирование документов о регистрации, лицензий и других документов, без которых проверяемый экономический субъект не вправе осуществлять хозяйственную деятельность, и др.

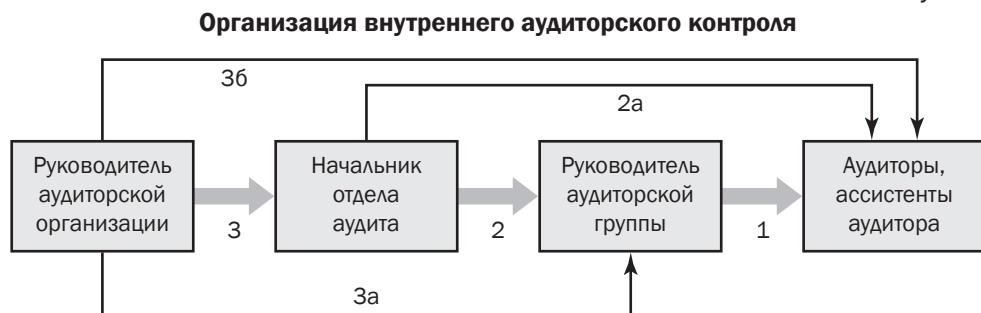
Разрабатываемое в аудиторских фирмах правило (стандарт) аудиторской деятельности «Внутренний контроль качества аудита» должно определять создание и поддержку внутренней системы контроля качества работы, чтобы проводимые организацией аудиторские проверки полностью соответствовали нормативным документам.

Внутренние стандарты аудиторских организаций — это стандарты, переложенные на конкретную аудиторскую организацию, которая не вносит каких-либо серьезных структурных изменений в их систему, лишь придавая методическую основу некоторым требованиям и рекомендациям федеральных стандартов.

В ходе каждой аудиторской процедуры аудитор выполняет требования сразу нескольких внутренних стандартов аудиторских организаций и федеральных стандартов, что не может не сказаться на качестве его работы, а также может замедлить процесс проверки. Решить данную проблему в определенной мере возможно с помощью единого внутреннего стандарта аудиторских организаций.

Переход к рыночным отношениям способствовал формированию сложной системы внутреннего контроля, которая, в свою очередь, поставила задачу по поиску соответствующего организационно-управленческого обеспечения ее функционирования. Примерная организационная структура внутреннего контроля в аудиторской организации представлена на рис. 4.

Рисунок 4



Источник: составлено авторами.

На рисунке использованы следующие условные обозначения:

1 — руководитель аудиторской группы в процессе аудиторской проверки осуществляет непосредственный сплошной контроль за работой ассистентов аудитора, аудиторов, входящих в аудиторскую группу;

2 — начальник отдела аудита после проведения проверки, но до передачи аудиторского заключения аудируемому лицу либо после передачи аудиторского заключения аудируемому лицу (в зависимости от конкретных обстоятельств) проводит выборочный текущий контроль за осуществлением контрольных функций руководителем аудиторской группы;

2а — начальник отдела аудита после проведения проверки, но до передачи аудиторского заключения аудируемому лицу либо после передачи заключения (в зависимости от конкретных обстоятельств) проводит выборочный текущий контроль порядка документирования аудиторских процедур, соответствия их программе аудита, выполняемой ассистентами аудитора;

3 — руководитель аудиторской организации проверяет выполнение контрольных полномочий начальником отдела аудита (мониторинг);

3а — руководитель аудиторской организации проверяет выполнение контрольных процедур руководителем аудиторской группы (мониторинг);

3б — руководитель аудиторской организации проверяет выполнение работы ассистентами аудитора, аудиторами (мониторинг).

Внутренний аудиторский контроль направлен в конечном счете на снижение финансовых потерь, которые могут быть вызваны реализацией судебных исков со стороны пользователей аудиторского заключения. Чем эффективнее он функционирует, тем меньше вероятность возникновения ошибок аудитора и судебных тяжб.

Нужно отметить, что повышению эффективности и качества аудиторской проверки в значительной мере способствует разработка и внедрение качественных внутренних стандартов, которые будут являться гарантией качества проведенного аудита.

Процесс создания стандартов непрерывен, поскольку без обновления стандарты превратятся в обычные инструкции. Разработка внутренних стандартов в настоящее время актуальна для всех действующих аудиторских фирм и аудиторов, иначе их место займут более дальновидные конкуренты. Без качественных внутренних стандартов аудита невозможно в полной мере обеспечивать подтверждение достоверности финансовой отчетности субъектов хозяйственной деятельности и принимать правильные управленческие решения.

Библиография

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (принят ГД ФС РФ 24.12.2008).
2. Федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (принят ГД ФС РФ 16.11.2007).
3. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (с изм. и доп.) // Собр. законодательства Российской Федерации. — 2002.
4. Голосов, О. В., Гутцайт, Е. М. Аудит: концепция, программа, стандарты, контроль, эффективность, кризис. — М.: Бухгалтерский учет, 2005.
5. Горскина, С. Внутренний аудит: конфликт ожиданий [Электронный ресурс] / Институт внутренних аудиторов. — Режим доступа: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publication/member_articles/konflikt_ozhidanij/.
6. Ерина, Т. А. Бухгалтерское дело [Электронный ресурс] / Центр дистанционных образовательных технологий МИЭМП. — Режим доступа: http://www.e-college.ru/xbooks/xbook200/book/index/index.html?go=part-003*page.htm.
7. Тарасова, М. В. Аналитические процедуры как инструмент повышения качества аудиторской проверки // Аудитор. — 2005. — № 9. — С. 18–23.