

---

# ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ И АУДИТ

---

УДК 657.6

---

## СТАНДАРТИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА МЕЖДУНАРОДНОМ, НАЦИОНАЛЬНОМ И КОРПОРАТИВНОМ УРОВНЯХ

---

**И.В. Панина,**

кандидат экономических наук, доцент кафедры экономического анализа и аудита Воронежского государственного университета;  
panina@econ.vsu.ru

В статье рассматриваются понятие стандартов аудиторской деятельности, особенности правового статуса и построения системы международных стандартов аудиторской деятельности, описывается порядок стандартизации аудиторской деятельности в России на федеральном уровне, уровне саморегулируемых организаций аудиторов, уровне аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

**Ключевые слова:** аудит, аудиторская деятельность, международные стандарты аудиторской деятельности, федеральные стандарты аудиторской деятельности, саморегулируемые организации аудиторов, внутрифирменные стандарты аудита.

Стандарты аудиторской деятельности представляют собой единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, качеству выполнения аудиторских заданий и оказания сопутствующих аудиту услуг, а также профессиональной подготовке аудиторов и оценке их квалификации. Целью разработки аудиторских стандартов является повышение качества аудиторских услуг, снижение аудиторского риска и создание дополнительного уровня гарантий результатов аудита для заинтересованных пользователей.

Система стандартов аудиторской деятельности включает:

- 1) международные стандарты;
- 2) национальные стандарты;
- 3) внутренние стандарты, к которым относятся:
  - стандарты саморегулируемых организаций аудиторов;
  - стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

(внутрифирменные стандарты).

Разработку международных стандартов аудиторской деятельности осуществляет Международная федерация бухгалтеров (МФБ)<sup>1</sup>. В состав МФБ в качестве действительных и ассоциированных членов входят 159 профессиональных бухгалтерских организаций из 124 стран. Россия представлена в МФБ двумя действительными членами – Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России и Российской коллегией аудиторов.

Система выпущенных МФБ документов, регулирующих аудиторскую деятельность, проиллюстрирована следующим рисунком (рис. 1).



Рис. 1. Документы, принятые МФБ в области регулирования профессиональной деятельности аудиторов

В соответствии с Директивой Европейского Союза 2006/43/ЕС (Директивой об аудите)<sup>2</sup> в качестве обязательных регулирующих документов для проведения аудита годовой индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности компаний (групп компаний) в ЕС планируется утвердить Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, Международные стандарты аудита и другие международные стандарты и положения, применимые к аудиту, разработанные МФБ. В настоящее время окончательное решение об утверждении этих стандартов в качестве обязательных в ЕС не принято.

Кроме того, внедрение принципов, закрепленных в международных

<sup>1</sup> International Federation of Accountants (IFAC)

<sup>2</sup> Directive 2006/43/EC of The European Parliament and of The Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts

стандартах, в практику аудита обеспечивается тем, что каждый действительный и ассоциированный член МФБ обязан прилагать максимум усилий для включения этих принципов в национальные аудиторские стандарты и другие соответствующие регулирующие документы. Если организация - член МФБ не имеет полномочий разрабатывать и утверждать национальные стандарты, она обязана принимать все необходимые действия для того, чтобы убедить в этом органы, обладающие такими полномочиями.

Согласно Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон об аудиторской деятельности) национальными стандартами в России являются федеральные стандарты аудиторской деятельности (ФСАД). Разработкой их проектов занимаются саморегулируемые организации auditors. Проекты ФСАД рассматривает Совет по аудиторской деятельности при Минфине России. Одобренные проекты рекомендуются Советом к утверждению Минфином России.

Стандарты аудиторской деятельности, действующие на федеральном уровне:

- определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности и регулируют другие вопросы, предусмотренные Законом об аудиторской деятельности;

- разрабатываются на основе международных стандартов аудиторской деятельности;

- являются обязательными для аудиторских организаций, auditors, саморегулируемых организаций auditors и их работников, аудируемых лиц, лиц, заключивших договоры оказания аудиторских услуг.

До принятия соответствующих ФСАД применяются федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Правительством Российской Федерации в 2002-2008 гг., и правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации в 1999 г.

В российских нормативных правовых актах в области аудита используется термин «профессиональные стандарты», который объединяет ФСАД, внутренние стандарты аудиторской деятельности, действующие в саморегулируемых организациях auditors, внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, а также Кодекс этики auditors России.

Одним из обязательных условий получения статуса саморегулируемой организации auditors является утверждение некоммерческой организацией собственных правил осуществления внешнего контроля качества работы своих членов, кодекса профессиональной этики auditors, правил независимости auditors и аудиторских организаций, а также стандартов аудиторской деятельности.

Стандарты аудиторской деятельности саморегулируемых организаций auditors:

- определяют требования, дополнительные к требованиям, установленным ФСАД, если это обусловливается особенностями проведения аудита

или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг. Саморегулируемая организация аудиторов сообщает в Минфин России о дополнительных требованиях, предусмотренных в ее стандартах, дополнительных правилах, включенных в принятые ею правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, и дополнительных нормах профессиональной этики, включенных в принятый ею кодекс профессиональной этики аудиторов, в порядке, сроки и по форме, которые определяются Минфином России;

- не могут противоречить ФСАД;
- не должны создавать препятствия осуществлению аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности;
- являются обязательными для членов саморегулируемых организаций аудиторов;
- должны соответствовать правилам деловой этики;
- должны устранять или уменьшать конфликт интересов членов саморегулируемой организации, их работников и членов постоянно действующего коллегиального органа управления саморегулируемой организации;
- должны устанавливать запрет на осуществление ее членами деятельности в ущерб иным субъектам предпринимательской или профессиональной деятельности;
- должны устанавливать требования, препятствующие недобросовестной конкуренции, совершению действий, причиняющих моральный вред или ущерб потребителям товаров (работ, услуг) и (или) иным лицам;
- должны устанавливать требования, препятствующие совершению действий, причиняющих ущерб деловой репутации саморегулируемой организации или ее члена (или членов).

Пример перечня стандартов аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов приведен в табл. 1.

Таблица 1

Перечень стандартов аудиторской деятельности некоммерческого партнерства «Гильдия аудиторов Региональных Институтов Профессиональных бухгалтеров»

Код	Наименование
1	Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности
2	Документирование аудита
3	Планирование аудита
4	Существенность в аудите
5	Аудиторские доказательства
6	Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности
7	Контроль качества выполнения заданий по аудиту

Код	Наименование
8	Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности
9	Связанные стороны
10	События после отчетной даты
11	Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица
12	Согласование условий проведения аудита
13	Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита
14	Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита
16	Аудиторская выборка
17	Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях
18	Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников
19	Особенности первой проверки аудируемого лица
20	Аналитические процедуры
21	Особенности аудита оценочных значений
22	Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника
23	Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица
24	Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющие отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами
25	Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация
26	Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности
27	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность
28	Использование результатов работы другого аудитора
29	Рассмотрение работы внутреннего аудита
30	Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации
31	Компиляция финансовой информации
32	Использование аудитором результатов работы эксперта
33	Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности
34	Контроль качества услуг в аудиторских организациях

Источник: <http://www.gipbr.ru/>.

Саморегулируемой организацией аудиторов устанавливаются меры

дисциплинарного воздействия в отношении ее членов за нарушение требований ее стандартов аудиторской деятельности. В соответствии с Законом об аудиторской деятельности такими мерами могут быть:

- вынесение предписания, обязывающего устранить выявленные нарушения и устанавливающего сроки устранения;
- вынесение предупреждения в письменной форме о недопустимости нарушения;
- наложение штрафа;
- принятие решения о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации на срок до устранения выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;
- принятие решения об исключении аудиторской организации, аудитора из членов саморегулируемой организации;
- другие установленные внутренними документами саморегулируемой организации меры. Например, в соответствии с Порядком рассмотрения дел о применении к членам Некоммерческого партнерства «Аудиторская Ассоциация Содружество» установленных мер дисциплинарного воздействия в качестве дополнительной меры утверждено общественное порицание, которое выносится в письменной форме, и о применении которого делается сообщение в сети Интернет<sup>3</sup>.

К внутренним документам аудиторской организации, регулирующим осуществление аудиторской деятельности и оказание связанных с ней услуг, относятся:

- устав (для закрытого акционерного общества, общества с ограниченной ответственностью, общества с дополнительной ответственностью), учредительный договор (для полного товарищества)<sup>4</sup>;
- кодексы, стандарты, положения, правила, инструкции, методики, методические рекомендации и указания.

В аудиторской организации должны быть обязательно приняты следующие внутрифирменные документы, регулирующие осуществление аудиторской деятельности и оказание прочих, связанных с аудиторской деятельностью, услуг (табл. 2).

На аудиторскую организацию, индивидуального аудитора могут распространяться требования Федерального закона от 7 августа 2001 г. №115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». Согласно данному законодательному акту лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере оказания юридических или

---

<sup>3</sup> Источник: URL:<http://www.auditor-sro.org/>.

<sup>4</sup> В соответствии со ст. 18 Закона об аудиторской деятельности аудиторская организация не может быть создана в форме открытого акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия.

бухгалтерских услуг, если они готовят или осуществляют от имени или по поручению своего клиента следующие операции:

- сделки с недвижимым имуществом,
- управление денежными средствами, ценными бумагами или иным имуществом клиента,
- управление банковскими счетами или счетами ценных бумаг,
- привлечение денежных средств для создания организаций, обеспечения их деятельности или управления ими,
- создание организаций, обеспечение их деятельности или управления ими, а также куплю-продажу организаций, обязаны разработать и утвердить в установленном порядке Правила внутреннего контроля соблюдения требований по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

Таблица 2

Обязательные к принятию внутренние распорядительные документы, регулирующие оказание аудиторами профессиональных услуг

Наименование документа	Предписывающий нормативный правовой акт	Комментарий
Правила осуществления внутреннего контроля качества работы	Закон об аудиторской деятельности (ст. 18)	Наличие и соблюдение правил является одним из обязательных условий для вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов
Внутрифирменные стандарты по проведению аудиторских проверок и составлению аудиторских заключений	Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол № 6 (п. 2.2)	Аудиторская организация должна сформировать пакет внутрифирменных стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым аудиторским проверкам и составляемым заключениям, исходя из общеустановленных принципов организации и проведения аудита
Порядок хранения рабочей документации	Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита», утверждено постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 (п. 13)	Может быть утвержден отдельно или как часть внутрифирменного стандарта «Документирование аудита». Аудиторской организации необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее 5 лет

Из стандартов, действующих на федеральном уровне, вопросам внутрифирменной стандартизации деятельности аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов посвящено Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол № 6. Согласно данному П(С)АД под внутрифирменными стандартами аудиторской организации понимаются 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 стандартов аудиторской

деятельности, действующих на более высоком уровне. На практике в состав внутрифирменных стандартов также входят стандарты, регулирующие оказание сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью. К внутрифирменным стандартам аудиторской организации могут относиться утвержденные в установленном порядке стандарты, положения, правила, инструкции, методические разработки, указания и другие документы. Внутрифирменные стандарты являются частью организационно-распорядительной документации аудиторской организации.

Внутрифирменные стандарты регламентируют деятельность аудиторов в рамках данной аудиторской организации. Обычно их содержание — конфиденциальная информация. Внутрифирменные стандарты адаптируют требования аудиторских стандартов более высокого уровня к специфике деятельности аудиторской организации, детализируют их до конкретных указаний исполнителям аудиторских и прочих связанных с аудиторской деятельностью заданий.

Внутрифирменные стандарты должны обеспечивать основы для урегулирования реальных и потенциальных конфликтов между сотрудниками и администрацией аудиторской организации, аудиторской организацией и контролирующими органами, аудиторской организацией и клиентами, аудиторской организацией и организациями, защищающими общественные интересы, участниками рабочей группы аудиторского задания.

Применение внутрифирменных стандартов позволяет аудиторским организациям:

- полнее соблюдать требования стандартов аудиторской деятельности, действующих на федеральном уровне, и стандартов саморегулируемых организаций аудиторов;
- сделать технологию и организацию выполнения заданий более рациональной;
- обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов аудитора;
- внедрять в аудиторскую практику новые научные достижения;
- снизить аудиторский риск;
- полнее соблюдать профессиональные этические нормы.

При разработке внутрифирменных стандартов аудиторские организации обязаны руководствоваться нормами профессиональной этики, действующими законодательными и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, регулируемыми документами саморегулируемых организаций аудиторов. При отсутствии стандартов аудиторской деятельности, действующих на федеральном уровне и уровне саморегулируемых организаций аудиторов, в определенной области аудита, при разработке внутрифирменных стандартов можно опираться на международные стандарты аудиторской деятельности с учетом специфики проведения аудита в Российской Федерации.

Если аудиторская организация является членом международной аудиторской сети, ее стандарты должны соответствовать требованиям,

устанавливаемым этой международной сетью.

В зависимости от сферы действия внутрифирменные стандарты делятся на следующие группы:

1) стандарты, определяющие особенности структуры и организации деятельности аудиторской организации.

Данные стандарты предназначены для регулирования взаимоотношений, возникающих между аудиторской организацией и проверяемым экономическим субъектом, взаимоотношений между аудиторами, а также между сотрудниками и администрацией аудиторской организации. Они устанавливают принципы корпоративной этики, порядок заключения договоров с клиентами, порядок расчета цен на услуги, распределение функций между подразделениями и сотрудниками аудиторской организации, правила осуществления внутреннего контроля качества работы, требования к уровню квалификации работников, концепцию и подход к разработке внутрифирменных стандартов;

2) стандарты оказания профессиональных услуг, включающие:

а) стандарты аудита:

- стандарты, устанавливающие общие требования к выполнению аудиторского задания. В данную подгруппу могут включаться стандарты, посвященные цели и основным принципам аудита, основным обязанностям сторон договора оказания аудиторских услуг, контролю качества проведения аудиторской проверки;

- стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита – стандарты, посвященные изучению деятельности клиента, среды, в которой она ведется, оценке рисков существенного искажения отчетности, планированию аудита, получению аудиторских доказательств;

- стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов – стандарты, утверждающие порядок подготовки аудиторского заключения и других отчетов аудиторской организации;

- специализированные стандарты – стандарты, отражающие специфические аспекты проведения аудита кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов, страховых организаций и обществ взаимного страхования, бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, других экономических субъектов;

б) стандарты сопутствующих аудиту услуг:

- стандарты обзорных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- стандарты компиляции финансовой информации;

- стандарты согласованных процедур;

в) стандарты прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью, а именно: постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование; налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций; анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и

финансовое консультирование; управленческое консультирование; оказание юридической помощи в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления; автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий; оценочная деятельность; разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов; проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью; обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Кроме вышеперечисленного деления, стандарты, регулирующие проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг, подразделяются на:

1) стандарты, дополняющие и детализирующие требования ФСАД и стандартов саморегулируемых организаций аудиторов. Такие стандарты повторяют структуру стандартов, действующих на федеральном уровне и уровне саморегулируемых организаций аудиторов;

2) стандарты — методики проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг.

Принятие во внимание указанных классификаций при построении системы внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности позволяет одновременно оптимизировать этот процесс и охватить все направления деятельности аудиторской организации.

#### **Список источников**

1. Об аудиторской деятельности: федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.

2. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.

3. Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций: правило (стандарт) аудиторской деятельности, одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол № 6.

4. Ендовицкий, Д.А. Международные стандарты аудиторской деятельности [Текст]: учебное пособие / Д.А. Ендовицкий, И.В. Панина. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 271 с.

5. Сиротенко, Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита [Текст]: учебное пособие, изд. 3-е, перераб. / Э.А. Сиротенко. – М.: КНОРУС, 2007. – 240 с.

6. 2010 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – Part 1. International Federation of Accountants. URL:<http://web.ifac.org/media/publications/e/2010-handbook-of-internatio/2010-handbook-of-internatio-1.pdf>.

7. 2010 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – Part 2. International Federation of Accountants. URL:<http://web.ifac.org/media/publications/e/2010-handbook-of-internatio/2010-handbook-of-internatio-2.pdf>.

---

## **STANDARDIZATION OF AUDIT ACTIVITIES AT THE INTERNATIONAL, NATIONAL AND CORPORATE LEVELS**

---

**I.V. Panina,**

Ph. D. economy, Associate professor of the Chair of Economic analysis and audit of the Voronezh State University,  
panina@econ.vsu.ru

The notion of auditing standards are considered in the article as well as the legal status and development of International Standards on Auditing, the procedure of audit standardizing in Russia at federal level, at the level of self-regulating organizations of auditors, at the level of audit firms, and at the level of individual auditors.

**Keywords:** audit, International Standards on Auditing, federal auditing standards, self-regulating organizations of auditors, corporate auditing standards.