

УДК 657:332.025.13 (083.74) (575.2) (04)

## ПРОБЛЕМЫ СОЗДАНИЯ ВНУТРИФИРМЕННЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ

*М.С. Ержанов* – докт. экон. наук, профессор  
Гильдия бухгалтеров и внутренних аудиторов Республики Казахстан

---

Clause is devoted to studying of problems of creation and development of standards of carrying out of antireform audit. The basic problems of use of existing standards of audit and ways of their decision are investigated.

Необходимость внутрифирменной стандартизации аудита обусловлена следующими факторами:

- внутрифирменные стандарты должны учитывать и отражать специфику экономической среды и рынка аудиторских услуг, в которых работает данная аудиторская фирма и одновременно при формировании пакета внутренних стандартов следует учитывать общеустановленные принципы организации и проведения аудита;
- раскрытие собственного подхода к выполнению аудиторских процедур, сбора аудиторских доказательств, их документирования и оформления результатов проверки в виде четких руководящих указаний с целью повышения качества проверки, сокращения трудозатрат и уменьшения риска ошибок при формулировании заключения;
- внутрифирменные стандарты регламентируют деятельность аудиторов в рамках данной аудиторской фирмы, обеспечивают основы политики урегулирования реальных и потенциальных конфликтов между сотрудниками и руководством аудиторской фирмы, между аудиторской фирмой и аудируемыми лицами, между аудиторской фирмой и контролирующими органами;
- внутрифирменные стандарты, являясь частью распорядительной документации аудиторской фирмы (то есть, элементом системы внутреннего контроля фирмы),

обеспечивают общую эффективность ее функционирования как предпринимательской структуры.

Вышеизложенное определяет значимость работы над внутрифирменными стандартами, их разработка – сложный и трудоемкий процесс, требующий значительных научных знаний, владения нормативно-законодательной информацией и обширного практического опыта. Не случайно аудиторские фирмы предпочитают не делиться своими разработками по внутрифирменным стандартам, считая их производственно-технологическими секретами. Аудиторская фирма имеет право заключать со своими сотрудниками соглашение, обязывающее их не разглашать содержание внутренних стандартов и не использовать их вне деятельности данной фирмы.

Для понимания процесса внутрифирменной стандартизации очень важна классификация по этапам аудиторской проверки, поскольку она ориентирует аудиторскую организацию в концептуальном аспекте возможного пакета внутрифирменных аудиторских стандартов. Так, при подборе основных видов внутрифирменных аудиторских стандартов, особенно в период первоначального формирования пакета стандартов, руководитель аудиторской фирмы может выбрать те правила, которые необходимы на всех этапах аудиторской проверки, например, “Внутрифирменный контроль качества аудита”, “Аудиторские доказательства” и це-

лый ряд других. При выборе первоочередных стандартов для их разработки руководитель аудиторской фирмы обязательно должен учитывать специфику деятельности своей фирмы на рынке аудиторских услуг.

В настоящее время группировка международных аудиторских стандартов по назначению в целом включает десять-одиннадцать групп. И поэтому данный классификационный подход важен при разработке пакета внутрифирменных стандартов. Группировка аудиторских стандартов на основе международных стандартов позволяет аудиторской фирме моделировать варианты в формировании пакета своих внутрифирменных стандартов. Рекомендуемые внутрифирменные стандарты в этой классификации должны подвергнуться творческой и критической оценке со стороны руководства аудиторской фирмы и ее ведущих сотрудников с учетом собственных возможностей и особенностей их аудиторской деятельности.

Классификационные модели имеют право на существование и могут быть использованы аудиторской фирмой при разработке группы внутрифирменных аудиторских стандартов. На основе систематизации признаков предлагается один из возможных вариантов классификации внутрифирменных стандартов аудиторских фирм (ВСАФ) (см. риунок).

Рассмотренная классификационная модель внутрифирменных аудиторских стандартов приближительна, поскольку их виды и состав достаточно мобильны и зависят от многих факторов, определяющих условия хозяйственной деятельности аудиторской фирмы.

Только комплексность внутрифирменной стандартизации обеспечит методологическое, информационное, организационное и методическое единство подхода к аудиторской проверке в отдельной аудиторской фирме.

Таким образом, каждая аудиторская фирма вправе самостоятельно классифицировать свои внутренние стандарты.

Классификация, как элемент научного познания, позволяет систематизировать накопленные знания и реализовать их в практической деятельности аудиторских фирм при разработке пакета внутрифирменных стандартов.

Основой формирования внутрифирменных стандартов являются следующие факторы и условия:

1) нормативно-правовое регулирование, аудит в РК и в частности международные стандарты аудита;

2) организационно-технические и технологические аспекты хозяйственной деятельности аудиторской фирмы.

В системе нормативно-правового регулирования роль внутрифирменных стандартов играют документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской фирмой с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям стандартов аудиторской деятельности. Можно говорить, что разработка пакета внутрифирменных стандартов – задача самой аудиторской фирмы, и в данной деятельности она относительно свободна.

Другой чертой формирования внутрифирменных аудиторских стандартов, вытекающей из основ нормативного регулирования, является их структура или принципиальная схема стандарта. Стандарт, как любой нормативный документ, должен иметь следующие обязательные реквизиты: номер, дату утверждения и ввода в действие, название стандарта, сферу применения.

При разработке концепции внутрифирменных аудиторских стандартов аудиторские фирмы должны учитывать общую принципиальную схему и семантику международных аудиторских стандартов. Внутрифирменные аудиторские стандарты должны отражать ситуации и обстоятельства, с которыми аудитор может столкнуться в своей практической деятельности, в связи с чем их структура, как правило, более детальна и подробна. В целом, для внутрифирменных аудиторских стандартов можно предложить следующую структурную схему (см. таблицу).

Такая детализация содержания обусловлена тем, что внутрифирменные стандарты должны содержать конкретные рекомендации, позволяющие аудитору определить четкий порядок своих действий по выполнению требований стандартов. Контроль за выполнением требований внутрифирменных стандартов должен осуществляться на всех уровнях управления аудиторской фирмы.

На рынке аудиторских услуг специфика деятельности отдельной аудиторской фирмы определяется рядом факторов. В целях их си-

Внутрифирменные стандарты аудиторской фирмы					
Общие	Рабочие (по стадиям аудита)	Отчетности (заключений)	Специализированные	Аудиторских услуг	Образования
1. Концепция разработки ВСАФ 2. Этика аудитора 3. Структура аудиторской фирмы 4. Внутрифирменный контроль качества 5. Ответственность аудитора 6. Права и обязанности персонала	1. ВСАФ предварительной стадии 1.1. Заключение договора на проведение аудита 1.2. Изучение и оценка внутреннего контроля	1. Подготовка письменной информации руководству по результатам аудита 2. ВСАФ аудиторских заключений по фирменной отчетности.	1. ВСАФ по видам деятельности (бирж, кредитных, страховых т.п.) 2. Отраслевые стандарты (торговля, сельское хозяйство т.п.) 3. Аудит малых экономических субъектов	1. ВСАФ классификации аудиторских услуг 2. Стандарты по видам услуг 3. ВСАФ по налоговому аудиту и прочим налоговым вопросам	1. ВСАФ подготовки кадров 2. ВСАФ повышения квалификации
	2. ВСАФ планирования 2.1. Оценка существенности 2.2. Оценка рисков аудитора и аудиторской выборки 2.3. План и программа аудита	3. ВСАФ отчетов (заключений) по специальным заданиям 3.1. ВСАФ иных аудиторских отчетов	4. ВСАФ по целям аудита (объектам) 4.1 ВСАФ управленческого аудита 4.2. ВСАФ финансового аудита	4. Изучение прогнозной информации 5. ВСАФ по подготовке письменной информации и аудиторских отчетов по результатам оказания услуг	
	3. ВСАФ выполнения аудита 3.1. Документирование 3.2. Аудиторские доказательства 3.3. Использование работы третьих лиц				
	4. Заключительная стадия аудита 4.1. Действия аудитора при выявлении ошибок, искажений 4.2. Последующие события				

Классификация внутрифирменных стандартов аудиторской фирмы

Принципиальная схема внутрифирменного аудиторского стандарта

Раздел	Содержание раздела
Регламентирующие параметры	Ссылки на международные стандарты, используемые при разработке данного стандарта
Общие положения	Цель и необходимость разработки данного стандарта, объект стандартизации, сфера применения, определение основных терминов
Задачи стандарта	Назначение стандарта в решении конкретной проблемы
Взаимосвязь с другими внутренними стандартами	Ссылки на другие внутренние стандарты, на положения и определения, которые в них используются
Описание методики	Отражение подходов аудиторской фирмы к решению конкретной проблемы, принятым методикам и техническим приемам решения проблемы, предусмотренной в данном стандарте
Оформление	Перечень документов, которые аудитор должен составить согласно требованиям данного стандарта
Нормативные акты	Перечень нормативных актов, которыми аудитор должен руководствоваться при выполнении требований данного стандарта (по необходимости)

стематизации выделим те, которые оказывают влияние на формирование пакета внутрифирменных аудиторских стандартов:

- объем (масштаб) аудиторской деятельности и оказываемых услуг;
- организационно-управленческая структура аудиторской фирмы;
- характер деятельности и выполняемых функций.

Характер деятельности аудиторской фирмы определяет *количественный аспект пакета внутрифирменных стандартов*: чем масштабнее и разнообразнее деятельность фирмы, тем больше регламентирующих требований необходимо для ее эффективной работы. Организационно-управленческий аспект влияет на порядок разработки и утверждения внутрифирменных аудиторских стандартов (технический аспект). В многоуровневых фирмах могут быть предусмотрены специальные отделы или методические советы, задачей которых является разработка внутрифирменных аудиторских правил, а для фирм с простой двухуровневой структурой эта работа выполняется высоко-

квалифицированным аудиторским персоналом под непосредственным руководством директора аудиторской фирмы. Характер их утверждения, как внутренней распорядительной документации, имеет отличия – при двухуровневой системе их утверждает, как правило, руководитель аудиторской фирмы; в многоуровневых фирмах это может быть как руководитель, так и совет учредителей или другой уполномоченный орган, в зависимости от того, что указано в учредительных документах фирмы. Как и для любой предпринимательской структуры, эффективное функционирование аудиторской фирмы во многом определяется качеством организационной работы: системы подчинения и дисциплины; разграничения полномочий и ответственности; управления содержанием аудиторской деятельности (планирования, унификации приемов и методик аудита); системы контроля за исполнительской дисциплиной и качеством выполнения работ и многое другое. Основу организационной и управленческой работы аудиторской фирмы составляют внутрифирменные аудиторские правила.

Итак, общие черты *основы формирования внутрифирменных аудиторских стандартов* включают:

↳ Вершину формирования, заданную нормативными актами и предусматривающую: 1) создание внутренних стандартов обязательно там, где в международных стандартах имеются четкие рекомендации по их разработке, при отсутствии – аудиторская фирма свободна в своих решениях и предпочтениях; 2) систему внутрифирменных стандартов, имеющую статус документов, предоставляющих свободу выбора в приемах и методах своей работы с учетом установленных исключений (планирования, документирования, аудиторского заключения); 3) обязательность необходимых реквизитов; 4) общую принципиальную схему (структуру) и следование нормам, семантике внешних аудиторских стандартов.

↳ Основание формирования, определяющееся специфическими особенностями работы аудиторских фирм: 1) характером выполняемой деятельности и функций, формирующими необходимый пакет и виды внутренних правил (количественный аспект); 2) масштабом деятельности и организационной структурой фирмы, определяющими порядок разработки и утверждения внутрифирменных стандартов (технический аспект).

↳ Аудиторские фирмы разрабатывают внутрифирменные стандарты с учетом их ак-

туальности и приоритетности при соблюдении следующих *требований*:

а) целесообразности – иметь и приносить практическую пользу;

б) преемственности и непротиворечивости – каждый последующий внутренний стандарт должен опираться на ранее принятые, обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными стандартами;

в) полноты и детализации – полностью охватывать значимые вопросы данного стандарта, логически развивать и дополнять излагаемые принципы и положения;

г) логической стройности – обеспечивать четкость формулировок, целостность и ясность изложения;

д) единства терминологической базы – содержать одинаковую трактовку терминов во всех стандартах и документах.

При разработке внутрифирменных стандартов аудиторская фирма должна соблюдать *принцип разумной достаточности*, чтобы аудит не превратился в механический сбор сведений, не подкрепленных профессиональными суждениями аудитора. Внутрифирменные стандарты аудита не должны излишне детализировать и формализовать аудиторскую деятельность. Аудиторская фирма может выделить *обязательные и рекомендуемые к применению положения внутрифирменных стандартов*.