

Татьяна РЫБАК

начальник главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов Республики Беларусь, кандидат экономических наук, доцент, аудитор, *DipIFR*

Мария ЛАВРЕНТЬЕВА

консультант отдела методологии аудита управления регулирования аудиторской деятельности главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов Республики Беларусь

Стандартизация аудиторской деятельности

Интеграция теории и практики аудита способствует обеспечению должного качества оказания аудиторских услуг и реализуется посредством разработки и применения стандартов аудиторской деятельности. Стандарты, определяющие базовые принципы и единые критерии проведения аудита и оказания сопутствующих услуг, позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторского мнения о достоверности финансовой информации, систематизировать и унифицировать деятельность аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей (далее – аудиторские организации), а также выработать единые качественные критерии сравнения результатов их деятельности ввиду многообразия применяемых в аудиторской практике методик и сложности их сопоставления.

Стандарты аудита – единые базовые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению результатов и оценке качества проведения аудита и оказания сопутствующих услуг, а также к образованию аудиторов и оценке их квалификации.

Система стандартов позволяет регулировать аудиторскую деятельность с учетом тенденций ее развития в международном масштабе, специфики нормативного правового регулирования хозяйственной деятельности и аудита на уровне отдельного государства, а также методик, применяемых аудиторскими организациями. Исходя из изложенного, в аудиторской практике различают международные и национальные, а также внутренние стандарты аудита профессиональных аудиторских объединений, аудиторских организаций.

Развитие системы международных экономических связей обусловило необходимость гармонизации национальных стандартов аудита в целях

расширения круга пользователей финансовой отчетности и предоставления им возможности сопоставлять финансовые показатели деятельности компаний различных стран, а также проводить оценку компетентности и профессионализма аудиторских организаций.

На международном уровне координация деятельности профессиональных организаций в области бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита осуществляется *Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants)*.

Для реализации своей миссии в сфере аудиторской деятельности Международной федерацией бухгалтеров в 1978 году создан *Совет по международным стандартам аудита и обеспечению уверенности (International Auditing and Assurance Standards Board)*¹ (далее – Совет).

Международные стандарты аудита (далее – МСА), разрабатываемые Советом, содержат основные принципы, общие требования, предъявляемые к проведению аудита и аудиторам, соответствующие рекомендации, представленные в форме пояснительного материала.

Совет ежегодно издает сборник документов, регулирующих профессиональную деятельность аудиторских организаций, – *Международные стандарты по контролю качества, аудиту, обзорным проверкам и другим услугам по заданиям, связанным с обеспечением уверенности, и сопутствующим услугам (Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements)*. Аудиторские организации в процессе своей деятельности обязаны руководствоваться также нормами профессиональной этики, определенными Международной федерацией бухгалтеров в *Кодексе этики профессиональных бухгалтеров*.

Структура международных стандартов аудиторской деятельности в контексте оказываемых аудиторских услуг представлена на рисунке.



Электронная версия международных стандартов аудиторской деятельности размещена в сети Интернет на официальном сайте Международной федерации бухгалтеров www.ifac.org.

¹ первоначальное название – Комитет по международной аудиторской практике (*International Auditing Practices Committee*).



МСА не отменяют национальных нормативных актов, регулирующих аудит финансовой информации в каждой отдельной стране, а призваны способствовать развитию и совершенствованию регулирования аудиторской профессии, а также унифицировать по мере возможности подход к аудиту в международном масштабе.

Национальные стандарты аудита разрабатываются с учетом требований национального законодательства и аудиторской практики.

НА ЗАМЕТКУ

Национальные стандарты аудита, принятые во многих странах, различаются по форме и содержанию. Страны с достаточно высоким уровнем развития аудиторской деятельности (Канада, Великобритания, Ирландия, США и др.) принимают к сведению положения международных стандартов аудита, но вместе с тем их требования обязательны при проведении аудита транснациональных компаний. В ряде стран (Австралия, Бразилия, Индия, Голландия и др.) международные стандарты аудита выступают в качестве базы для разработки национальных стандартов. Страны, не разрабатывающие собственные стандарты аудита (Малайзия, Нигерия, Фиджи, Кипр и др.), применяют международные стандарты в качестве национальных.

В Беларуси разработка национальных стандартов аудита – **республиканских правил аудиторской деятельности** – началась в 2000 году с целью создания системы стандартов, соответствующей зарубежной теории и практике стандартизации аудиторской деятельности и учитывающей особенности национальной экономики.

В настоящее время в нашей стране действуют 35 республиканских правил аудиторской деятельности, утвержденных Министерством финансов, требования которых обязательны для аудиторских организаций, а также аудируемых лиц (табл. 1).

Принятие нормативных правовых актов в области аудиторской деятельности в банках, банковских группах, банковских холдингах в соответствии с законодательством осуществляется Национальным банком.

Таблица 1

Республиканские правила аудиторской деятельности

<i>Общие вопросы</i>	
1	«Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой отчетности)» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 26.10.2000 № 114 (с изм. и доп.)
2	«Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 19.12.2007 № 187 (с изм. и доп.)
3	«Требования, предъявляемые к правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 16.01.2003 № 4 (с изм. и доп.)
4	«Внутренний контроль качества аудита» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 23.01.2002 № 8 (с изм. и доп.)
5	«Документирование аудита» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 04.08.2000 № 81 (с изм. и доп.)
<i>Планирование аудита</i>	
6	«Планирование аудита» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 04.08.2000 № 81 (с изм. и доп.)
7	«Существенность в аудите» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 06.03.2001 № 24 (с изм. и доп.)

8	«Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2008 № 203 (с изм. и доп.)
9	«Аудит в условиях компьютерной обработки данных» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 18.12.2002 № 38 (с изм. и доп.)
10	«Оценка риска и внутренний контроль в условиях компьютерной обработки данных» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 23.03.2004 № 38 (с изм. и доп.)
11	«Аудиторские процедуры, выполняемые в соответствии с оцененными рисками» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 01.12.2010 № 147 (с изм. и доп.)
<i>Получение аудиторских доказательств</i>	
12	«Аудиторская выборка» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2001 № 77 (с изм. и доп.)
13	«Аудиторские доказательства» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 26.10.2000 № 114 (с изм. и доп.)
14	«Аналитические процедуры» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 07.02.2001 № 9 (с изм. и доп.)
15	«Получение аудиторских доказательств в некоторых конкретных случаях» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.09.2005 № 115 (с изм. и доп.)
16	«Подтверждающая информация из внешних источников» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 27.12.2005 № 165 (с изм. и доп.)
17	«Заявления руководства аудируемого лица» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 11.03.2002 № 35 (с изм. и доп.)
18	«Начальные и сопоставимые данные в бухгалтерской (финансовой) отчетности» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 05.09.2002 № 124 (с изм. и доп.)
19	«Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 19.06.2002 № 86 (с изм. и доп.)
20	«Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 11.03.2002 № 35 (с изм. и доп.)
21	«Учет экологических вопросов при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 28.09.2004 № 142 (с изм. и доп.)
22	«Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 31.03.2006 № 33 (с изм. и доп.)
<i>Использование результатов работы третьих лиц</i>	
23	«Использование результатов работы другой аудиторской организации» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2001 № 106 (с изм. и доп.)
24	«Использование результатов работы внутреннего аудита» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 07.02.2001 № 9 (с изм. и доп.)
25	«Использование результатов работы эксперта» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 18.12.2001 № 123 (с изм. и доп.)
<i>Итоговые документы аудита</i>	
26	«Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 17.09.2003 № 128 (с изм. и доп.)
27	«Сообщение информации по вопросам аудита» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 23.09.2011 № 97 (с изм. и доп.)
<i>Некоторые аспекты аудита</i>	
28	«Отражение в аудиторском заключении событий, произошедших после отчетной даты» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 24.06.2003 № 100 (с изм. и доп.)

29	«Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 28.03.2003 № 45 (с изм. и доп.)
30	«Прочая информация в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 25.09.2002 № 133 (с изм. и доп.)
31	«Особенности аудита субъектов малого предпринимательства» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 18.12.2002 № 163 (с изм. и доп.)
<i>Специальные области аудита и сопутствующие услуги</i>	
32	«Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 23.01.2002 № 8 (с изм. и доп.)
33	«Анализ прогнозной финансовой информации» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 05.12.2003 № 165 (с изм. и доп.)
34	«Сопутствующие аудиту услуги» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 24.06.2003 № 100 (с изм. и доп.)
35	«Задания на проведение согласованных процедур в отношении финансовой информации» Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 20.09.2006 № 115 (с изм. и доп.)

Республиканские правила аудиторской деятельности приближены к МСА, при этом ряд правил включает дополнительные нормы и положения, соответствующие законодательству Республики Беларусь. Вместе с тем отдельные республиканские правила не имеют аналогов в системе международных стандартов, а ряд МСА не имеет аналогов в системе национальных стандартов аудита.

Разработка и применение аудиторской организацией системы **внутренних стандартов аудита**, определяющей комплексный подход к проведению аудита и оказанию сопутствующих услуг, а также ее методологическое сопровождение является показателем профессионализма деятельности аудиторской организации.

Стандарты аудита аудиторской организации детализируют единые требования национальных стандартов и призваны способствовать рационализации технологии проведения аудита, уменьшению трудоемкости аудиторских услуг, снижению аудиторского риска, а также повышению качества аудита и оказываемых сопутствующих услуг.

Система внутренних стандартов аудиторской организации включает принятые и утвержденные в установленном порядке стандарты аудита, инструкции, методические разработки, пособия и другие документы, отражающие собственные подходы аудиторской организации к оказанию аудиторских услуг, включая конкретные рекомендации, позволяющие аудиторам на практике определить четкий порядок действий по выполнению требований национальных стандартов. Вместе с тем требования внутренних стандартов аудиторской организации не должны противоречить или быть ниже требований республиканских правил аудиторской деятельности и внутренних правил объединения аудиторских организаций, если аудиторская организация является его членом.

Общие принципы разработки внутренних стандартов (правил) аудита и осуществления внутреннего контроля за выполнением их требований определены в республиканских правилах аудиторской

деятельности «Требования, предъявляемые к правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя»².

Аудиторская организация вправе самостоятельно устанавливать перечень внутренних стандартов, сроки, порядок их разработки и введения в практику. Примерная классификация внутренних стандартов аудиторской организации представлена в табл. 2.

Таблица 2

Классификация внутренних стандартов аудиторской организации

Группы внутренних стандартов (по назначению)	Внутренние стандарты, входящие в соответствующую группу
Содержащие общие положения по аудиту	Описывающие концепцию и подходы к разработке внутренних стандартов
	Регламентирующие этику поведения аудитора
	Определяющие внутреннюю структуру и порядок организации деятельности аудиторской организации
	Регламентирующие порядок осуществления внутреннего контроля качества аудита и ответственность аудиторов
Устанавливающие порядок проведения аудита	Регламентирующие порядок планирования аудита
	Регламентирующие порядок изучения и оценки внутреннего контроля аудируемого лица
	Регламентирующие порядок получения аудиторских доказательств
	Регламентирующие порядок использования результатов работы третьих лиц
Устанавливающие порядок формирования выводов и составления аудиторских заключений	Описывающие концепцию и подходы к порядку составления аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также по результатам выполнения специального аудиторского задания
	Регламентирующие подготовку информации руководству аудируемого лица по результатам проведения аудита
Устанавливающие порядок оказания сопутствующих аудиту услуг	Регламентирующие порядок проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица
	Описывающие порядок оценки стоимости имущества или оценки предприятия как имущественного комплекса
	Описывающие порядок оказания иных сопутствующих услуг
Специализированные	Отражающие специфические аспекты аудита банков
	Отражающие специфические аспекты аудита страховых организаций
	Отражающие отраслевые особенности проведения аудита иных аудируемых лиц
По подготовке кадров	Определяющие положения по подготовке кадров
	Регламентирующие порядок повышения квалификации аудиторов

Следует отметить, что положения национальных стандартов предусматривают возможность для аудиторских организаций самостоятельно регламентировать некоторые аспекты проведения аудита. Вместе с тем требования республиканских правил о необходимости отражения отдельных положений во внутренних стандартах аудиторской организации должны быть выполнены в первоочередном порядке.

² *утв. постановлением Минфина от 16.01.2003 № 4.*

**Пример**

Аудиторская организация для целей подготовки и выражения аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица обязана самостоятельно разработать порядок определения уровня существенности и системы базовых показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и отразить его в правилах аудиторской деятельности аудиторской организации³.

Форма документов по общей стратегии и плану аудита разрабатывается аудиторской организацией самостоятельно и должна предусматриваться правилами аудиторской деятельности аудиторской организации. Содержание данных документов зависит от подходов аудиторской организации к планированию и проведению аудита с учетом обстоятельств каждого аудиторского задания⁴.

Внутренние стандарты в обязательном порядке утверждаются руководителем аудиторской организации. При разработке внутренних стандартов, не имеющих аналогов в системе национальных стандартов аудита, аудиторская организация может руководствоваться положениями МСА, но с учетом особенностей проведения аудита и требований законодательства Республики Беларусь.

Требования аудиторской организации к профессиональному уровню специалистов, разрабатывающих внутренние стандарты и выполняющих контрольные функции в составе службы контроля качества аудита, устанавливаются стандартами по подготовке кадров аудиторской организации. Внутренние стандарты должны разрабатывать сотрудники аудиторской организации (ведущие аудиторы, методологи), обладающие достаточными знаниями не только в области бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности, финансов и права, но и знаниями международных и национальных стандартов аудиторской деятельности, а также технологии аудита.

**НА ЗАМЕТКУ**

Аудиторские организации разрабатывают внутренние стандарты, руководствуясь следующей типовой структурой:

- общие положения, раскрывающие сферу применения стандарта и необходимость разработки, определение основных терминов и описание охватываемого стандартом объекта;
- перечень нормативных правовых актов, примененных при разработке стандарта;
- цель и задачи, указывающие на назначение стандарта и конкретные проблемы, решение которых обеспечивается посредством применения стандарта;
- взаимосвязь с другими стандартами аудиторской организации с указанием их положений;
- определение основных принципов и методов решения задач с описанием подходов аудиторской организации, принятых методик и технических приемов;
- перечень документов, составляемых аудитором согласно требованиям стандарта;
- перечень нормативных правовых актов, которыми при необходимости аудиторы должны руководствоваться для выполнения требований стандарта;
- приложения (описание технологии выполнения этапов аудита; перечень аудиторских процедур; таблицы, схемы, рабочие документы с цифровыми примерами, иллюстрирующими методику и порядок проведения аудиторских процедур; систематизированный перечень нормативных правовых актов, используемых в процессе аудита).

³ п. 4 Правил аудиторской деятельности «Сущность в аудите», утв. постановлением Минфина от 06.03.2001 № 24.

⁴ п. 19 Правил аудиторской деятельности «Планирование аудита», утв. постановлением Минфина от 04.08.2000 № 81.

Контроль за выполнением требований внутренних стандартов аудиторской организации должен быть организован на всех уровнях управления процессом аудита, начиная с руководителей группы аудиторов и заканчивая руководителями аудиторской организации. Для этого аудиторской организацией может быть создано структурное подразделение контроля качества аудита.

Условие о необходимости применения работниками аудиторской организации стандартов аудита целесообразно включить в трудовой договор или отразить в должностных инструкциях. Ответственность должностных лиц аудиторской организации за несоблюдение положений внутренних стандартов следует предусмотреть в самих стандартах.

Согласно законодательству ряда стран в области защиты объектов интеллектуальной собственности внутренние правила представляют собой коммерческую тайну. Аудиторская организация может заключить со своими работниками соглашение, обязывающее их не разглашать содержание внутренних стандартов и не использовать их вне деятельности данной аудиторской организации.

Внутренние стандарты являются неотъемлемым элементом системы внутреннего контроля качества аудита аудиторской организации, поэтому необходимо проводить постоянный мониторинг эффективности применяемых в аудиторской практике стандартов. Система внутренних стандартов аудиторской организации должна соответствовать современным технологиям и требованиям рынка аудиторских услуг и совершенствоваться вместе с развитием национальной системы стандартизации аудиторской деятельности.

В заключение следует отметить, что зарубежная и отечественная аудиторская практика свидетельствует о важности процесса стандартизации аудиторской деятельности, поскольку создание и совершенствование методической базы для качественного проведения аудита — необходимое условие формирования и развития института аудита, являющегося неотъемлемым элементом инфраструктуры современной экономики.