

И. В. Федоренко, Г. И. Золотарева

ПРОБЛЕМЫ СТАНДАРТИЗАЦИИ АУДИТА

Рассматриваются проблемы стандартизации аудита. Авторы формулируют проблемы стандартизации и возможные пути их решения. Рассмотрение проводится с учетом истории развития аудита в мире и последних изменений в его нормативно-правовом регулировании.

Ключевые слова: аудит, стандартизация.

Аудит – это предпринимательская деятельность по независимой экспертизе бухгалтерской отчетности с целью выражения мнения о ее достоверности.

В более общем виде аудит – это процесс получения, анализа, оценки и контроля неких объективных данных в соответствующей профессиональной деятельности, установление уровня соответствия этой информации определенным критериям, нормам и стандартам. В этой связи выделяют такие отраслевые направления аудита, как кадровый, экологический, социальный аудит и др.

Поскольку аудит – это проверка соответствия стандартам (применительно к аудиту бухгалтерской отчетности – стандартам бухгалтерского учета), то возникает следующий проблемный вопрос: нужны ли стандарты аудита?

На первый взгляд данный вопрос кажется парадоксальным, однако при более глубоком рассмотрении выясняется, что он имеет достаточно серьезные основания. Постановка вопроса связана с необходимостью определения должной степени формализации аудиторской проверки и аудиторской деятельности, ролью профессионального суждения аудитора в планировании и проведении проверки. Чрезмерная стандартизация ограничивает возможность применения профессионального суждения¹, а значит, вступает в противоречие с базовыми принципами аудита – профессиональной компетентностью, объективностью, существенностью.

Этого недостатка большей частью лишены действующие федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД), утвержденные Правительством РФ. Не секрет, что в основу этих стандартов положен перевод международных стандартов аудита. Однако внутрифирменные стандарты аудита могут содержать детальные методики и технологии выполнения тех или иных процедур, фактически ограничивая аудитора в методике и технологии проведения проверки, особенно с учетом ограниченности во времени на проверку.

Такие ограничения в условиях постоянного применения в аудиторских организациях (так называемый «конвейерный» аудит) неизбежно ведут к выхолащиванию и снижению роли профессионального суждения аудитора как инструмента планирования и проведения проверки. Возможно, это стало одним из факторов того, что с 1 января 2009 г. внутрифирменные стандарты фактически отменены, что связано со вступлением в силу Феде-

рального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Таким образом, стандартизация аудита является объективным процессом его развития, однако она должна происходить на научной основе, с учетом практики аудита и необходимости соблюдения его принципов. Целью стандартизации должен быть рост качества аудиторских услуг, и, как следствие, повышение доверия пользователей к бухгалтерской отчетности и улучшение инвестиционно-финансового климата.

С другой стороны, все более глубокая интеграция России в мировое экономическое сообщество предполагает унификацию национальных стандартов как составления финансовой отчетности, так и ее последующего аудита, их максимальное приближение к единым международным требованиям.

Как отмечают А. В. Газарян и Г. В. Соболева, «обновленные (международные) стандарты предъявляют новые качественные требования к общим методам, на которых строится аудиторская деятельность (планирование аудита, сбор аудиторских доказательств, документирование работы аудитора, подготовка аудиторского заключения), а также к подходам, оценке аудиторского риска [1].

В новых МСА (международных стандартах аудита) впервые четко сформулированы как основные (наличие надлежащих документальных оснований для выражения аудиторского мнения и свидетельств того, что аудит был выполнен в соответствии с МСА, законодательством и профессиональными требованиями), так и дополнительные цели документирования аудита. Новыми целями являются возможности предоставления аудиторам нести ответственность за свою работу; сохранения отчета по вопросам, имеющим значение для будущих аудиторских проверок; осуществления внешнего контроля качества опытным аудитором» [2, с. 3].

В развитие МСА в России вводятся новые отечественные федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД). Так, постановлением Правительства РФ от 22 июля 2008 г. № 557 действующие федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности дополнены тремя новыми стандартами: ФПСАД № 32 «Использование аудитором работы эксперта», ФПСАД № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности» и ФПСАД № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях».

¹ В данном случае мы говорим не об ограничении профессионального суждения в выражении мнения об отчетности, а об ограничении применения профессионального суждения аудитора при планировании и проведении проверок. Хотя изменение в планировании и проведении проверки не может не отразиться и на последующем выражении мнения аудитора, однако оценить направленность такого влияния и его последствия в общем виде не представляется возможным.

Новые стандарты, как и ранее принятые, разработаны на базе требований международных стандартов аудита (МСА 620 «Использование работы эксперта»), а также международных стандартов по проведению заданий по обзорным проверкам (МСПОП 2410 «Задания по обзору финансовой отчетности», ранее МСА 910) и международных стандартов по контролю качества (МСКК 1 «Контроль качества для фирм, которые проводят аудиты и обзорные проверки исторической финансовой информации, а также другие задания, обеспечивающие уверенность и связанные с сопутствующими услугами»).

ФПСАД № 34 регулирует требования к организации системы внутреннего контроля качества аудита. Эти требования распространяются на все аудиторские организации вне зависимости от характера оказываемых ими услуг или особенностей применяемой методологии.

Достаточно общий характер регулятивов, изложенных как в международных стандартах финансовой отчетности и аудита, так и в российских федеральных правилах (стандартах) аудита, позволяет обеспечить сбалансированное построение внутрифирменных стандартов российскими аудиторскими организациями.

Можно согласиться с мнением Н. С. Косовой о том, что «иерархия системы внутренних стандартов должна отражать системный подход, учитывающий роль каждого стандарта в обеспечении процесса деятельности аудиторских организаций и взаимосвязи между стандартами; нормативный подход, предполагающий взаимный учет требований разных стандартов и нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность; функциональный подход, реализующийся в регламентации стадий и объектов аудита; операционный подход, связывающийся с управлением аудиторской организацией».

При этом процесс разработки внутрифирменных стандартов в аудиторской фирме должен опираться на следующие принципиальные условия: четкую иерархичность методологической структуры бухгалтерского учета, отчетности и аудита; разграничение обязательных требований и условий, имеющих рекомендательный характер; определение сферы применения отдельных стандартов; конкретизацию концептуальной основы, позволяющую определить ситуации, к которым следует адаптировать существующие правила; установление критериев профессионального реагирования на противоречия нормативных актов» [2].

Современные историки утверждают, что человечество знакомо с определенными видами учета и отчетности уже не менее шести тысяч лет. Многие фундаментальные экономические процессы и механизмы с безусловным признанием важности учета и контроля рассматривались учеными древнего мира: Платоном, Аристотелем и другими. Аристотель в своей работе «Политика» четко разграничил учетные функции от контрольных, причем он понимал ревизию как часть контроля [3, с. 5].

Первые документы об аудиторах, буквально с этим названием профессии (и даже имена этих аудиторов), найдены в источниках другого конца Европы. Среди наиболее полных источников англоязычных стран, содержащих учетные документы и упоминания об аудиторах, ученые называют архив Казначейства Англии и Шотлан-

дии, датируемый 1130 г.; Лондонское Сити подвергалось аудиту по крайней мере в 1200-е гг. [4, с. 23].

Функциональное и организационное обособление аудиторов и бухгалтеров требовало формирования методического и технологического обеспечения деятельности аудиторов, отличного от соответствующего обеспечения деятельности бухгалтеров.

Однако формирование такого обеспечения происходило с существенными отличиями по времени. Если формирование стандартов учета фактически началось еще в XIII в. с появлением «Трактата о счетах и записях» Л. Пачоли, то формирование прообраза первых стандартов аудита принято относить к середине XIX в. с появлением в Англии первых профессиональных объединений аудиторов, в которых были начаты соответствующие исследования, обсуждения и осуществлены публикации.

Лоуренс Дикси, крупнейший авторитет того времени, видел цели ревизий в выявлении подлогов, случайных ошибок и недостатков в организации учета [5].

Монтгомери Р. в 1912 г. написал книгу «Аудит: теория и практика», которая при последующих изданиях получила название «Аудит Монтгомери». В первом издании этой книги он называл американский аудит раннего этапа «счетоводческим аудитом» подчеркивая, что три четверти рабочего времени аудитора уходило на подсчеты и составление бухгалтерских книг [4, с. 24].

Однако темпы развития бизнеса в США резко отличались от британских, для Америки английские методы стали неприемлемыми из-за того, что британский стиль проверки требовал чересчур много времени и средств. Американский аудит вследствие специфики сверхбыстрых темпов роста американского бизнеса конца XIX в. – начала XX в. нуждался в быстрых темпах проведения проверок, а следовательно – в прогрессивных технологиях аудита. Американские аудиторы стали практиковать применение «тестового аудита», сбора свидетельств о деятельности фирмы у партнеров по бизнесу с целью проверки операций. Они начали учитывать интересы инвесторов, уделять все больше внимания оценке актива и пассива и отошли от достаточно преобладающей в английской школе детальной проверки, которую Монтгомери характеризовал как «проверка канцелярской точности» [6]. Таким образом, спрос кредиторов, в основном банков, привел к расширению задач аудита, разработке новых методов стандартизации и новых подходов к ней.

Реальная стандартизация аудита началась в 30-х гг. XX в. и была объективно обусловлена качественно новыми требованиями к надежности бухгалтерской отчетности в условиях охватившей мир Великой депрессии. Как отмечает В. И. Подольский, «в Германии... методика организации внешней аудиторской проверки сформулирована в предписаниях относительно акционерных обществ в 1931 г. Стандартизация аудита в США началась с 1939 г., когда АICPA учредила Комитет по аудиторским процедурам и он издал Положение об аудиторской процедуре (SAP). До 1972 г. вышло 54 положения. Комитет преобразован в Исполнительный комитет по аудиторским стандартам (позже он был переименован в Совет по аудиторским стандартам). Совет обобщил все положения и свел их воедино в виде Положения об ауди-

торской процедуре (SAS) № 1, которое действует в настоящее время» [7, с. 14].

В течение второй половины XX в. сложилась достаточно полная система стандартизации аудита, завершившаяся формированием международных стандартов аудита – МСА. Однако развитие общества, переход в постиндустриальную фазу развития, глобализация и интеграция экономик и систем управления, развитие единого информационного пространства не могли не влиять на развитие учета и отчетности и требований к финансовой информации. Соответственно, менялись требования к учету, отчетности и аудиту.

Как отмечают А. В. Газарян и Г. В. Соболева, «банкротство таких компаний, как Enron, Worldcom, Swissair, а затем Equitable Life, Reliance Insurance, Superior Bank, Банк „Балтия“, Parmalat и анализ деятельности аудиторских фирм показали, что произошли значительные изменения в мировой бизнес-среде и действующие аудиторские стандарты уже недостаточно адекватны сложившимся событиям.

В целях реформирования международной аудиторской деятельности был принят Закон Сарбейнса–Оксли и пересмотрены существовавшие стандарты» [1, с. 3].

Начавшийся в 2008 г. мировой финансовый кризис констатировал имеющиеся недостатки в учете и отчетности, формировании, представлении и раскрытии финансовой информации, а значит, и в соответствующих стандартах – МСФО и МСА. Соответственно, в ближайшие годы следует ожидать существенных корректировок в этих стандартах.

В развитии и стандартизации аудита в современной России можно выделить несколько этапов. Так, С. П. Суворова выделяет три этапа .

«Первый этап (1987–1993 гг.) характеризуется стихийным зарождением аудита, еще не были упорядочены подготовка кадров, лицензирование и другие необходимые методические и технические вопросы аудиторской деятельности.

На втором этапе (с 1994 г.) до принятия Федерального закона „Об аудиторской деятельности“ от 07.08.01 г. № 119-ФЗ большую роль сыграли Временные правила аудиторской деятельности (утв. указом Президента РФ от 22.12.93 № 2263) и постановление Правительства РФ „Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности“ от 06.05.96 г. № 482 и др. Именно в это время систематизируется работа по аттестации и лицензированию аудиторской работы, разработаны и одобрены Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности, создаются аудиторские общественные объединения и фирмы, определяются основы обязательного аудита и оказания сопутствующих услуг.

Третий этап (с 08.2001 г. по 30.12.2008 г.) начался с принятия Федерального закона от 07.08.2001 г. „Об аудиторской деятельности“ № 119-ФЗ (далее – Закон № 119-ФЗ), что явилось подтверждением становления аудита в России. На этом этапе был принят целый ряд нормативно-правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность на пути интеграции в международную аудиторскую систему. В частности, до 2002 г. применялись стандарты, утвержденные протоколами Комиссии по аудиторской дея-

тельности при Президенте РФ, а с сентября 2002 г. проводилась работа по адаптации национальных стандартов с международными аудиторскими стандартами. В связи с этим пересмотренные федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждены постановлением Правительства РФ от 23.09.02 г. № 696 с последующими дополнениями. Также в августе 2003 г. Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ принят Кодекс этики аудиторов. Таким образом, нормативно-правовое регулирование аудита в России ориентируется на особенности рыночной экономики и международную практику аудита» [8, с. 3]. 31 мая 2007 г. новая версия Кодекса этики аудиторов России одобрена Советом по аудиторской деятельности при Минфине, а 22 июля 2008 г. постановлением Правительства РФ № 557 утверждены Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности шестой очереди № 32 «Использование аудитором результатов работы экспертов», № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности», № 34 «Контроль качества услуг в аудиторской организации».

Следующий, четвертый этап стандартизации аудита начался с 1 января 2009 г., со вступлением в силу нового закона об аудите – Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ „Об аудиторской деятельности“. Этот этап характеризуется повышением роли профессиональных объединений аудиторов, которые должны преобразоваться в саморегулируемые организации аудиторов (СРО), а также изменением системы стандартизации аудита с трехуровневой (федеральные стандарты–стандарты объединений–внутрифирменные стандарты) на двухуровневую (федеральные стандарты–стандарты СРО).

Итак, по результатам исследования проблем стандартизации аудита авторы пришли к выводу, что на начальном этапе внедрения стандартизация способствует росту качества аудиторских услуг. Однако бессистемное применение стандартизации аудита способно нанести ущерб его качеству и вступить в противоречие с базовыми принципами аудита.

Приближенным к идеалу решением этой проблемы могла бы стать вариантность, зафиксированная в стандартах, а также рекомендательный характер отдельных их положений в области методики и технологии планирования и проведения аудиторских процедур, в том числе процедур оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Вариантность способствовала бы сохранению роли профессионального суждения и оптимизации проверки применительно к масштабам, характеру деятельности экономического субъекта и особенностям функционирования его систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Рекомендательный характер также предоставлял бы аудиторам большую свободу в планировании и проведении проверки. В совокупности это обеспечивало бы соблюдение принципов аудита и способствовало росту качества аудиторских услуг.

Библиографический список

1. Газарян, А. В. Практика организации процесса аудита / А. В. Газарян, Г. В. Соболева. М. : Бух. учет, 2007.
2. Косова, Н. С. Стандартизация и организация аудита налоговых обязательств хозяйствующих субъектов : дис.

... канд. экон. наук : 08.00.12. / Косова Нина Степановна. Ростов н/Д, 2003.

3. Родина, Л. Н. Этапы развития бухгалтерского учета : учеб. пособие / Л. Н. Родина, Л. В. Пархоменко. Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007.

4. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О' Рейлли, М. Б. Хирш. / пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. М. : Аудит : ЮНИТИ, 1997.

5. Соколов, Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. М. : Финансы и статистика, 1991.

6. Никольская, Ю. П. Аудит : учеб. пособие. / Ю. П. Никольская, Е. М. Мерзлякина. М. : Изд-во МГУП, 2000.

7. Аудит : учебник для вузов / В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин и др. ; под ред. проф. В. И. Подольского. 2-е изд., перераб. и доп. М. : ЮНИТИ-Дана, 2003.

8. Основы внутрифирменной стандартизации аудиторской деятельности : учеб. пособие / С. П. Суворова, Н. В. Парушина, Е. В. Галкина, А. М. Ковалева. М. : Форум : Инфра-М, 2007.

I. V. Fedorenko, G. I. Zolotareva

ON STANDARDIZATION PROBLEMS OF AUDIT

The standardization problems of audit are considered. The problems of standardization and possible solutions are formulated. The review was conducted taking into account the historical development of audit in the world and recent changes in its regulation.

Keywords: audit, standardization.

УДК 377.12

Г. П. Беляков, Е. Б. Химин

ПРОБЛЕМЫ СИСТЕМЫ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ В ПРОФЕССИОНАЛЬНОМ ОБРАЗОВАНИИ

Формулируются основные актуальные проблемы действующей системы экономических отношений в российском профессиональном образовании. Исследуются причины возникновения данных проблем. Раскрывается сущность проблем современной модели экономической системы профессионального образования.

Ключевые слова: система экономических отношений, бюджетное финансирование, заказ.

Роль профессионального образования в экономическом и социальном развитии государства предопределяет приоритетность этой сферы деятельности в подавляющем большинстве стран современного мирового сообщества. Сферу профессионального образования необходимо рассматривать как приоритетную, увязывая финансирование профессионального образования с его экономической отдачей и эффективностью, с ростом конкурентоспособности национальной экономики, социальными и экономическими потребностями регионов, отраслей промышленности, отдельных граждан и общества в целом. Модернизация сферы профессионального образования в России обусловлена переходом к информационному обществу и рыночными преобразованиями. Модернизация направлена на то, чтобы поднять профессиональное образование на качественно новый уровень, обеспечить серьезные структурные преобразования в экономике, быстрое развитие наукоемких отраслей, создать мощный научно-технический потенциал и значительно укрепить позиции государства на мировых рынках.

В наследство Российской Федерации досталась масштабная и разветвленная система профессионального образования. В нашей стране для профессионального

образования, как, впрочем, и для других социальных и даже производственных сфер, подлинно научных методов экономического управления не существовало. Хронологически реформирование отечественной высшей школы началось раньше радикальных преобразований в экономике и до начала обновления государственного устройства России. По существу, это исторический прецедент, поскольку реформы в профессиональном образовании в различных странах всегда следовали за серьезными экономическими и политическими трансформациями. Отсюда и многие специфические проблемы современной отечественной системы профессионального образования, от решения которых зависят не только ее собственные перспективы, но и во многом будущее российского государства и его человеческий потенциал. Профессиональное образование в поисках своего места в обновляемом обществе уже прошло некоторый путь, двигаясь по нему преимущественно методом проб и ошибок, прямо и не всегда продуманно заимствуя зарубежный опыт. Однако эти усилия, не подкрепленные реальной поддержкой государства, не могли остановить нарастание кризиса в системе профессионального образования страны.