

УДК 657.6

Классификации основных и контрольных работ, осуществляемых в ходе аудиторской проверки

Черненко Алексей Федорович

Доктор экономических наук, профессор,
кафедра финансового менеджмента,
Южно-Уральский государственный университет (национальный
исследовательский университет),
454080, Российская Федерация, Челябинск, просп. Ленина, 76/3б;
e-mail: 2052@bk.ru

Сумкин Андрей Сергеевич

Старший преподаватель,
кафедра экономики и финансов,
Челябинский филиал Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации,
454084, Российская Федерация, Челябинск, ул. Работниц, 58;
e-mail: vector-audit@mail.ru

Аннотация

Целью настоящей статьи является идентификация и классификация основных видов работ, осуществляемых на заключительном этапе аудиторской проверки, а также идентификация и классификация контрольных видов работ. В настоящей работе проведен анализ федеральных стандартов аудиторской деятельности, что позволило обоснованно идентифицировать аудиторские работы и осуществить их классификацию. В результате проведенных исследований федеральных стандартов аудиторской деятельности были идентифицированы основные виды работ, выполняе-

мые на заключительном этапе проверки, и контрольные виды работ, а также была осуществлена их классификация, что позволило сформировать объекты нормирования труда аудиторов.

Для цитирования в научных исследованиях

Черненко А.Ф., Сумкин А.С. Классификации основных и контрольных работ, осуществляемых в ходе аудиторской проверки // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2015. №8-9. С. 22-41.

Ключевые слова

Аудит, себестоимость, анализ, классификация, контроль качества аудита, зависимые виды работ.

Введение

Авторы данной статьи неоднократно обращались к вопросам разработки методических основ оценки себестоимости аудиторской проверки. Одним из направлений теоретических исследований, осуществляемых в ходе разработки вышеназванных методических основ, является идентификация и классификация аудиторских работ, выполняемых в процессе аудиторской проверки, с целью составления типового перечня работ.

В предлагаемой вниманию специалистов статье приведены результаты анализа отдельных федеральных стандартов аудита, проведенного с целью идентификации работ, выполняемых на заключительном этапе аудиторской проверки, а также идентификации контрольных видов работ. В отношении данных работ, как основных, так и контрольных была осуществлена классификация, которая проводилась по таким классификационным признакам, как «зависимость», «постоянство» и «сложность». При этом все работы по признаку «зависимость» подразделялись на зависимые, условно зависимые и автономные, по признаку «постоянство» – на постоянные и переменные, по признаку «сложность» – по таким категориям сотрудников аудиторской организации, как руководитель аудиторской проверки, ведущий аудитор и аудитор. Классификация составляющих видов работ осуществлена авторами, исходя из их понимания процессов,

совершаемых в ходе аудита, а также исходя из многолетнего практического опыта одного из авторов в качестве участника аудиторских проверок.

Классификация видов работ, осуществляемых на заключительном этапе аудиторской проверки

Перечень укрупненных видов работ, осуществляемых на заключительном этапе аудиторской проверки, обозначен в Постановлении Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696. При обозначении укрупненных видов работ авторами данной статьи применялась двухуровневая нумерация, где первая цифра означает номер этапа аудиторской проверки (1 – этап планирования, 2 – этап сбора доказательств, 3 – заключительный этап), а вторая цифра – порядковый номер укрупненного вида работ на данном этапе. В номере каждого укрупненного вида работ первая цифра означает третий, заключительный этап аудиторской проверки (таблица 1).

Таблица 1

Перечень укрупненных видов работ, осуществляемых на заключительном этапе аудиторской проверки¹

Укрупненный вид работ*	Источник информации для анализа
3.1. Формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основании полученных аудиторских доказательств	ФСАД 1/2010 ФСАД 7/2011
3.2. Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям собственника этого лица	ФПСАД №22
3.3. Подготовка аудиторского заключения	ФСАД 1/2010 ФСАД 2/2010 ФСАД 3/2010

Ниже приведены результаты анализа федеральных стандартов аудиторской деятельности (в порядке, установленном в таблице 1), каждый из которых соответствует одному или нескольким видам работ, осуществляемых на заключительном этапе планирования.

¹ В таблице и тексте статьи нумерация укрупненных видов работ сохранена такой же, как в других публикациях авторов данной статьи.

Укрупненный вид работ «Формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основании полученных аудиторских доказательств»

Данный вид работ (далее – «Вид работ 3.1») является одним из наиболее важных, поскольку именно в ходе осуществления этого вида работ подводится итог всей аудиторской проверке. Цель Вида работ 3.1 совпадает с целью аудита, обозначенной в статье 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»: «Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности». Как следует из ФСАД 7/2011, аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, на основе аудиторских доказательств.

Порядок формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности установлен ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности». Согласно данному стандарту аудитор должен получить разумную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность в целом не содержит существенных искажений в результате недобросовестных действий или ошибок, и только после этого приступать к формированию мнения.

Для получения разумной уверенности в достоверности бухгалтерской отчетности аудитор, частности, должен:

- убедиться в достаточности и надежности полученных в ходе проверки аудиторских доказательств;
- проверить, являются ли неисправленные искажения бухгалтерской отчетности, взятые по отдельности или в совокупности, существенными;
- проверить составленную бухгалтерскую отчетность на ее соответствие во всех существенных отношениях установленным правилам составления бухгалтерской отчетности;
- проверить, дает ли бухгалтерская отчетность достоверное представление об имевших место в течение отчетного периода хозяйственных операциях и событиях;

– проверить обоснованность оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица.

По сути, перечисленные выше аудиторские процедуры представляют собой составляющие укрупненного Вида работ 3.1, которые необходимо выполнить перед тем, как аудитор будет формировать свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности. Следует отметить, что отдельные из этих процедур осуществляются в отношении бухгалтерской отчетности и поэтому должны быть включены в программу аудита бухгалтерской отчетности. Исходя из вышесказанного, составляющими Вида работ 3.1 будут являться следующие работы:

- проверка достаточности и надежности полученных аудиторских доказательств;
- определение существенности неисправленных искажений бухгалтерской отчетности;
- формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Классификация составляющих Вида работ 3.1 представлена в таблице 2.

Таблица 2

Составляющие Вида работ 3.1

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
3.1.1. Проверка достаточности и надежности полученных аудиторских доказательств	Постоянная	Зависимая	Руководитель проверки
3.1.2. Определение существенности неисправленных искажений бухгалтерской отчетности	Постоянная	Зависимая	Руководитель проверки
3.1.3. Формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности	Постоянная	Зависимая	Руководитель проверки

При классификации составляющих укрупненного Вида работ 3.1 учитывались следующие обстоятельства. Так как в итоге любой аудиторской проверки аудитор должен выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, то, соответственно, все составляющие Вида работ 3.1 следует отнести к разряду постоянных работ.

Как уже говорилось выше, Вид работ 3.1 является одним из наиболее важных видов работ. Поэтому выполнение данного вида работ должно поручаться опытным и квалифицированным членам аудиторской группы. В связи с этим

в таблице 2 в графе «сложность» по всем трем составляющим был определен признак «руководитель проверки».

Трудоемкость каждого из составляющих видов работ, в большей или меньшей степени, будет зависеть от особенностей аудируемого лица: объема и результатов аудиторской проверки, количества выявленных искажений бухгалтерской отчетности, их существенности. Поэтому все составляющие Вида работ 3.1 следует отнести к разряду зависимых работ.

Так как все составляющие Вида работ 3.1 имеют одинаковые значения по классификационным признакам, все работы выполняются последовательно, объем каждой составляющей не зависит от объема других составляющих, то с точки зрения нормирования труда аудиторов укрупненный Вид работ 3.1 можно рассматривать как отдельный объект нормирования.

Укрупненный вид работ «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям собственника этого лица»

Данный вид работ (далее – «Вид работ 3.2») должен осуществляться в соответствии с ФПСАД № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям собственника этого лица». Согласно стандарту, информация, которую аудитор должен сообщить руководству аудируемого лица и представителям его собственника по результатам аудита бухгалтерской отчетности, представляет собой сведения, полученные аудитором в ходе проверки и которые, по мнению аудитора, имеют значение для руководства аудируемого лица в целях управления аудируемым лицом и подготовки бухгалтерской отчетности.

Перечень вопросов, которые аудитор обязан осветить в информации, сообщаемой руководству аудируемого лица и представителям его собственника, представлен в п. 10 ФПСАД № 22. Как показывает практика аудита, информация по большинству этих вопросов доносится до адресатов на заключительном этапе аудиторской проверки, но по некоторым вопросам такая информация может сообщаться и на этапе планирования или этапе сбора аудиторских доказа-

тельств. Например, информации о состоянии системы внутреннего контроля аудируемого лица, либо информация о недобросовестных действиях, или информация о случаях несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных актов. В зависимости от характера, важности и особенностей информации, полученной по результатам аудита, аудитор может сообщать информацию руководству аудируемого лица или представителям его собственника в устной либо письменной форме.

Подготовка информации по результатам проведенного аудита осуществляется аудитором уже после проведения Вида работ 3.1, в ходе которого проверены надежность и достаточность аудиторских доказательств, определена существенность неисправленных искажений бухгалтерской отчетности, сформировано мнение о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица. По сути, аудитору необходимо в устной или письменной форме изложить результаты и выводы, полученные при осуществлении укрупненного Вида работ 3.1, и сообщить данную информацию руководству аудируемого лица.

Таким образом, Вид работ 3.2 имеет одну составляющую – «Подготовка информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемому лицу и представителям его собственника».

Классификация единственной составляющей Вида работ 3.2 представлена в таблице 3.

Таблица 3

Составляющие Вида работ 3.2

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
3.2.1. Подготовка информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемому лицу и представителям его собственника	Постоянная	Зависимая	Руководитель проверки

При классификации единственной составляющей укрупненного Вида работ 3.2 учитывались следующие обстоятельства.

Поскольку Вид работ 3.2 в соответствии с ФПСАД №22 является обязательным при проведении любой аудиторской проверки, то составляющий вид работ 3.2.1 был отнесен также к разряду постоянных.

Выполнение Вида работ 3.2 является ответственным заданием, поскольку информация по результатам аудита может иметь большое значение для руководства аудируемого лица и представителей его собственника. По этой причине данный вид работ выполняет руководитель проверки. Следует отметить, что в случае представления руководству аудируемого лица информации в письменной форме, в подготовке такой информации помимо руководителя проверки принимают участие и другие участники аудиторской группы. Но участие их достаточно условное, поскольку результаты работы каждого участника и сделанные им выводы должны быть описаны в рабочих документах аудитора, подготовленные в ходе аудита и которые по окончании работ передаются руководителю проверки. Так как в каждой аудиторской организации, как правило, разработан шаблон письменного отчета, оформленный в виде внутрифирменного стандарта, то руководитель проверки при подготовке письменной информации вставляет в данный шаблон рабочие материалы участников аудиторской группы и при необходимости корректирует текст отчета. В связи с вышесказанным в таблице 3 в графе «сложность» по единственной составляющей авторами настоящей статьи был определен признак «руководитель проверки».

Объемы работ и трудоемкость составляющей Вида работ 3.2, разумеется, будут зависеть от результатов аудиторской проверки, количества и существенности выявленных нарушений порядка ведения бухгалтерского учета и искажений бухгалтерской отчетности, формы представления информации для руководства аудируемого лица. По этой причине, по нашему мнению, данный вид работ следует отнести к разряду зависимых.

Так как укрупненный Вид работ 3.2 имеют одну составляющую, то его можно рассматривать как отдельный объект нормирования.

Укрупненный вид работ «Подготовка аудиторского заключения»

Данный вид работ (далее – «Вид работ 3.3») должен осуществляться в соответствии с ФСАД 1/2010, который определяет требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения. В случае фор-

мирования модифицированного мнения в отношении бухгалтерской отчетности аудируемого лица либо необходимости включения в аудиторское заключение дополнительной информации аудитор должен руководствоваться также нормами ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» и ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении».

Согласно статье 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей бухгалтерской отчетности аудируемых лиц, и в котором содержится выраженное в установленной форме мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Как уже говорилось выше, требования к форме и содержанию аудиторского заключения установлены ФСАД 1/2010, ФСАД 2/2010 и ФСАД 3/2010. В этих стандартах четко определены форма и содержание аудиторского заключения, при этом в приложениях к стандартам приведены примеры аудиторских заключений с немодифицированным или модифицированным мнением о достоверности бухгалтерской отчетности, а также примеры дополнительной информации в аудиторское заключение. Примеры аудиторских заключений либо их фрагментов представлены также в ФПСАД № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица» и ФПСАД № 26 «Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности». В каждой аудиторской организации, как правило, разработан внутрифирменный стандарт, в котором отражен порядок подготовки и представления аудиторского заключения и представлены возможные варианты аудиторского заключения, соответствующие различным модификациям мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности. Благодаря этим примерам аудитору после формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности остается только выбрать подходящий вариант аудиторского заключения.

Таким образом, укрупненный Вид работ 3.3 будет иметь одну составляющую – «Подготовка и оформление аудиторского заключения».

Вид работ 3.3 носит постоянный характер для любых случаев обязательного аудита, но при проведении инициативной аудиторской проверки подготовка аудиторского заключения осуществляется по договоренности между аудируемым лицом и аудиторской организацией. По этой причине, по нашему мнению, данный вид работ следует отнести к разряду переменных работ.

Учитывая значимость аудиторского заключения, Вид работ 3.3 является очень ответственным видом работ. По этой причине выполнять данный вид работ, по нашему мнению, должен руководитель проверки. Поскольку укрупненный Вид работ 3.3, по сути, сводится к выбору и оформлению необходимого варианта аудиторского заключения, соответствующего мнению аудитора, сформированному в результате осуществления укрупненного Вида работ 3.1, то данный вид работ никак не зависит от особенностей аудируемого лица. Поэтому этот вид работ можно отнести к разряду автономных работ.

В результате анализа федеральных стандартов аудиторской деятельности, определяющих объемы и виды работ, осуществляемых на заключительном этапе аудиторской проверки, идентифицированы составляющие укрупненных видов работ и осуществлена их классификация по признакам «постоянство», «зависимость» и «сложность». Проведенный анализ дает возможность из рассмотренных укрупненных видов работ и их составляющих сформировать объекты нормирования, которые, в конечном итоге, позволят определить трудозатраты на этапе сбора аудиторских доказательств и, как следствие, себестоимость работ на данном этапе. Для удобства результаты классификации укрупненных видов работ, осуществляемых на этапе планирования аудиторской проверки, и их составляющих сведем в таблицу 4.

Таблица 4

Классификация укрупненных видов работ, осуществляемых на заключительном этапе аудиторской проверки, и их составляющих

Укрупненные виды работ или их составляющие	Классификационный признак видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
Вид работ 3.1 – формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основании полученных аудиторских доказательств	Постоянная	Зависимая	Руководитель проверки
Вид работ 3.2 – сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям собственника этого лица	Постоянная	Зависимая	Руководитель проверки
Вид работ 3.3 – подготовка аудиторского заключения	Переменная	Автономная	Руководитель проверки

Анализ таблицы 4 позволяет сделать следующие выводы о работах, выполняемых на заключительном этапе аудиторской проверки:

1) все три укрупненных вида работ представляют собой отдельные объекты нормирования;

2) два из трех укрупненных видов работ, осуществляемых на заключительном этапе аудиторской проверки, являются постоянными, то есть должны выполняться в ходе любой аудиторской проверки;

3) два из трех укрупненных видов работ являются зависимыми, а один укрупненный вид работ является автономным;

4) зависимые виды работ относятся к зависимым работам второй категории, то есть их объем можно определить на заключительном этапе аудиторской проверки и только на основании рабочих документов аудитора, составленных после осуществления соответствующих аудиторских процедур;

5) все три укрупненных вида работ выполняются руководителем проверки.

Таким образом, в результате исследования федеральных стандартов идентифицированы укрупненные виды работ, выполняемые на заключительном этапе аудиторской проверки, и их составляющие. В отношении этих аудиторских работ осуществлена классификация по таким признакам, как «зависимость», «постоянство» и «сложность». Проведенная классификация аудиторских работ позволила сформировать объекты нормирования (3.1, 3.2, 3.3) труда аудиторов.

Классификация видов контрольных работ, осуществляемых в ходе аудиторской проверки

Вопросам обеспечения надлежащего качества аудиторских услуг посвящены два федеральных стандарта аудиторской деятельности: ФПСАД № 7 «Контроль качества выполнений заданий по аудиту» и ФПСАД № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях». Первый из этих двух стандартов устанавливает единые требования в отношении контроля качества выполнения заданий по аудиту, а второй – единые требования к системе контроля качества услуг в аудиторской организации. По сути, именно эти два стандарта определяют перечень видов контрольных работ, осуществляемых в ход аудиторской проверки.

Согласно ФПСАД № 34, аудиторская организация должна установить систему контроля качества услуг (заданий), которая позволила бы аудиторской организации и ее работникам проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги в соответствии с нормативными требованиями, а также подготавливать аудиторские заключения и иные отчеты согласно условиям конкретных заданий. Практические предложения по функционированию в аудиторской фирме системы внутреннего контроля качества работы даны в Методических рекомендациях по организации и осуществлению внутреннего контроля качества работы аудиторской организации.

В п. 6 ФПСАД № 34 установлено, что система контроля качества услуг аудиторской организации состоит из следующих элементов:

- 1) обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией;
- 2) этические требования;
- 3) принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества со старым клиентом;
- 4) кадровая работа;
- 5) выполнение задания;
- 6) мониторинг.

В ходе исследования ФПСАД № 34 выяснено, что из шести представленных выше элементов непосредственно на трудоемкость конкретной аудиторской проверки влияют перечисленные элементы системы контроля качества услуг под номерами 2-5. При этом элементы под номерами 2 и 4 влияют на трудоемкость аудита в значительно меньшей мере, чем элементы под номерами 3 и 5 (только в части соблюдения принципа независимости относительно аудируемого лица и при формировании группы аудиторов).

Таким образом, в результате анализа ФПСАД № 7 и ФПСАД № 34 можно выделить следующие виды контрольных работ:

- 1) контроль за соблюдением этических требований участниками аудиторской группы;
- 2) проведение необходимых процедур в отношении решения о принятии на обслуживание нового клиента;

- 3) формирование аудиторской группы;
- 4) инструктаж аудиторской группы с целью уяснения и понимания ее членами целей и задач аудита;
- 5) надзор за выполнением задания участниками аудиторской группы;
- 6) проведение консультаций по сложным и спорным вопросам для участников аудиторской группы;
- 7) проверка рабочих документов аудитора, осуществляемая руководителем аудиторской проверки;
- 8) осуществление обзорной проверки качества выполнения задания;
- 9) соответствующее документирование выполненных видов контрольных работ.

Единые требования к составлению документации в процессе аудиторской проверки устанавливает ФПСАД № 2 «Документирование аудита», который должен применяться в течение всей аудиторской проверки. Работа по оформлению рабочих документов аудитора при необходимости является составляющей того или иного вида работ, осуществляемых в ходе аудита, в том числе и контрольных работ. По этой причине выделять «соответствующее документирование выполненных видов контрольных работ» как отдельный вид контрольных работ не имеет смысла: все необходимые соответствующие документы будут оформляться при осуществлении иных видов контрольных работ.

Классификация видов контрольных работ, осуществляемых в ходе аудиторской проверки, представлена в таблице 5.

При классификации видов контрольных работ учитывались следующие обстоятельства. В соответствии со статьей 10 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация обязана установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. По этой причине все виды контрольных работ, за исключением вида контрольных работ под номером 6 (см. табл. 4), следует отнести к разряду постоянных работ. Вид контрольных работ под номером 6 будет осуществляться только в том случае, если в ходе проверки возникнут какие-либо сложные и спорные вопросы, для решения которых потребуются консультации для участников аудиторской группы.

Таблица 5

**Классификация видов контрольных работ,
осуществляемых в ходе аудиторской проверки**

Виды контрольных работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
1. Контроль за соблюдением этических требований участниками аудиторской группы	Постоянная	Автономная	Руководитель проверки
2. Проведение необходимых процедур в отношении решения о принятии на обслуживание нового клиента	Постоянная	Автономная	Руководитель проверки
3. Формирование аудиторской группы;	Постоянная	Автономная	Руководитель проверки
4. Инструктаж аудиторской группы с целью уяснения и понимания ее членами целей и задач аудита	Постоянная	Автономная	Руководитель проверки
5. Надзор за выполнением задания участниками аудиторской группы	Постоянная	Автономная	Руководитель проверки
6. Проведение консультаций по сложным и спорным вопросам для участников аудиторской группы	Переменная	Зависимая	Руководитель проверки
7. Проверка рабочих документов аудитора, осуществляемая руководителем аудиторской проверки	Постоянная	Условно-зависимая	Руководитель проверки
8. Осуществление обзорной проверки качества выполнения задания	Постоянная	Условно-зависимая	Контролер качества

Исполнители каждого из видов контрольных работ, по сути, определены в ФПСАД № 7 и ФПСАД № 34. По этой причине в таблице 5 в графе «сложность» по всем видам контрольных работ был определен признак «руководитель проверки», за исключением вида контрольных работ под номером 8, выполнение которого осуществляет контролер качества.

Пять видов контрольных работ из восьми отнесены авторами настоящей статьи к разряду автономных работ, поскольку трудоемкость этих видов работ не зависит от особенностей аудируемого лица. Вид контрольных работ под номером 6 следует отнести к зависимым видам работ, так как его объем будет зависеть от того, появятся или нет в процессе аудита какие-либо сложные и спорные вопросы, и насколько сложными они будут. Виды контрольных работ под номерами 7 и 8 являются, по мнению авторов, условно-зависимыми видами работ. Конечно, объемы этих работ в определенной мере будут зависеть

от количества, объемов и результатов основных видов работ, выполненных в ходе аудиторской проверки, и, как следствие, от объема рабочей документации аудиторов, ее качества, однозначности выводов, сделанных участниками проверки в зависимости от результатов осуществленных аудиторских процедур и тому подобное. Но, по сути, все перечисленные выше факторы влияют на объем Вида работ 3.1.3 «Формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности» (см. табл. 2). На объем работ под номерами 7 и 8 данные факторы будут влиять незначительно.

Следует отметить, что вид контрольных работ под номером 6 следует отнести к зависимым работам второй категории, то есть его объем нельзя определить заранее до окончания аудиторской проверки, а только по окончании проверки в зависимости от количества и сложности спорных вопросов.

Таким образом, в результате исследования федеральных стандартов идентифицированы виды контрольных работ, выполняемых в ходе аудиторской проверки. В отношении этих контрольных работ осуществлена классификация по таким признакам, как «зависимость», «постоянство» и «сложность».

Проведенная классификация аудиторских работ позволила сформировать следующие объекты нормирования труда аудиторов (см. табл. 5):

- 1) объект нормирования К.1 – виды контрольных работ под номерами 1, 2, 3, 4 и 5;
- 2) объект нормирования К.2 – вид контрольных работ под номером 6;
- 3) объект нормирования К.3 – вид контрольных работ под номером 7;
- 4) объект нормирования К.4 – вид контрольных работ под номером 8.

Заключение

В ходе проведенных исследований сформированы объекты нормирования труда аудиторов, включающие в себя аудиторские работы, выполняемые на различных этапах аудиторской проверки, в том числе и виды контрольных работ. Проведена их классификация и сформированы объекты нормирования, относящихся к этапу планирования. Наличие объектов нормирования позволяет значительно упростить процесс оценки себестоимости предстоящей аудитор-

ской проверки, поскольку значение трудоемкости тех объектов нормирования, в составе которых отсутствуют зависимые виды работ, для любой аудиторской проверки будет известно заранее.

Библиография

1. Аудиторские доказательства: федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 7/2011). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_120329/
2. Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности: федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_102446/
3. Дополнительная информация в аудиторском заключении: федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 3/2010). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_102446/
4. Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля качества работы аудиторской организации: одобрены Советом по аудиторской деятельности Минфина России 26.11.2009, протокол № 80. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=94852;dst=100001>
5. Модифицированное мнение в аудиторском заключении: федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_102446/
6. Об аудиторской деятельности: федер. закон Рос. Федерации от 30.12.2008 № 307-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/
7. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011) URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_38848/
8. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Инфра-М, 2006. 495 с.

9. Сыроватский Е.Ю. Существенность и её взаимосвязь с аудиторским риском: применение специализированных подходов к специфике деятельности предприятия // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2012. №7-8. С. 112-135.
 10. Черненко А.Ф., Дмитриева И.Н. Планирование аудиторской проверки лизинговых операций // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2011. №2. С. 118-135.
-

The classification of substantive and control procedures used during auditing

Aleksei F. Chernenko

Doctor of Economics, Professor,
Department of financial management,
South Ural State University,
454080, 76/3b Lenina av., Chelyabinsk, Russian Federation;
e-mail: 2052@bk.ru

Andrei S. Sumkin

Senior Lecturer,
Department of economics and finance,
Chelyabinsk branch of the Financial University under
the Government of the Russian Federation,
454084, 58 Rabotnits st., Chelyabinsk, Russian Federation;
e-mail: vector-audit@mail.ru

Abstract

The classification of substantive and control procedures used during auditing is a prerequisite for the development of methodical bases of evaluation of the planned cost of auditing. The article aims to identify and classify substantive procedures used at the final stage of auditing, as well as to identify and classify

control procedures. It also analyzes the federal standards for audit activities, which allows the authors to identify the main types of work to be performed at the final stage and control ones, as well as propose the classification of substantive and control procedures used during auditing. Regulation can significantly simplify the process of estimating costs for the upcoming audit as the value of the complexity of the objects of regulation. The authors of the article have drawn the conclusions on the possibility of determining the complexity of the audit work performed in accordance with the federal auditing standards and on the possibility of forming local objects of standardization within each methodology of audit, which will include work (audit procedures) that have the same features. The article also deals with the factors that affect the amount of dependent work of the first category and clarifies the nature of this dependence.

For citation

Chernenko A.F., Sumkin A.S. (2015) Klassifikatsii osnovnykh i kontrol'nykh rabot, osushchestvlyаемykh v khode auditor'skoi proverki [The classification of substantive and control procedures used during auditing]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra* [Economics: Yesterday, Today and Tomorrow], 8-9, pp. 22-41.

Keywords

Audit, cost, analysis, classification, audit quality control, dependent types of work.

References

1. *Auditorskie dokazatel'stva: federal'nyi standart auditor'skoi deyatel'nosti (FSAD 7/2011)* [Audit evidence: Federal standard for audit activities (FSAD 7/2011)]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_120329/ [Accessed 28/05/15].
2. *Auditorskoe zaklyuchenie o bukhgalterskoi (finansovoi) otchetnosti i formirovanie mneniya o ee dostovernosti: federal'nyi standart auditor'skoi deyatel'nosti (FSAD 1/2010)* [Audit reports on bookkeeping (financial) accountability and forming an opinion about its validity: Federal standard for audit activities (FSAD 1/2010)]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_102446/ [Accessed 28/05/15].

3. Chernenko A.F., Dmitrieva I.N. (2011) Planirovanie auditorской proverki lizingovykh operatsii [Planning of auditing of leasing operations]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra* [Economics: Yesterday, Today and Tomorrow], 2, pp. 118-135.
4. *Dopolnitel'naya informatsiya v auditor'skom zaklyuchenii: federal'nyi standart auditor'skoi deyatel'nosti (FSAD 3/2010)* [Additional information in audit reports: Federal standard for auditing activity (FSAD 3/2010)]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_102446/ [Accessed 28/05/15].
5. *Metodicheskie rekomendatsii po organizatsii i osushchestvleniyu vnutrennego kontrolya kachestva raboty auditor'skoi organizatsii: odobreny Sovetom po auditor'skoi deyatel'nosti Minfina Rossii 26.11.2009, protokol № 80* [Methodical recommendations on organizing and implementing internal control over the quality of an auditing firm's work: approved by the Council for audit activities of the Ministry of Finance of the Russian Federation on November 26, 2009, Protocol No. 80]. Available at: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=94852;dst=100001> [Accessed 07/06/15].
6. *Modifitsirovannoe mnenie v auditor'skom zaklyuchenii: federal'nyi standart auditor'skoi deyatel'nosti (FSAD 2/2010)* [Modified opinion in audit reports: Federal standard for audit activities (FSAD 2/2010)]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_102446/ [Accessed 07/06/15].
7. *Ob auditor'skoi deyatel'nosti: feder. zakon Ros. Federatsii ot 30.12.2008 № 307-FZ* [On auditing: Federal Law of the Russian Federation No. 307-FZ of December 30, 2008]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/ [Accessed 07/06/15].
8. *Ob utverzhdenii federal'nykh pravil (standartov) auditor'skoi deyatel'nosti: postanovlenie Pravitel'stva RF ot 23.09.2002 № 696 (red. ot 22.12.2011)* [On the approval of federal rules (standards) for audit activities: Decree of the Russian Government No. 696 of September 23, 2002 (as amended on December 22, 2011)]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_38848/ [Accessed 07/06/15].
9. Raizberg B.A., Lozovskii L.Sh., Starodubtseva E.B. (2006) *Sovremennyyi ekonomicheskii slovar'* [A modern dictionary of economics]. 5th ed. Moscow: Infra-M Publ.

-
10. Syrovatskii E.Yu. (2012) Sushchestvennost' i ee vzaimosvyaz' s auditorским riskom: primenenie spetsializirovannykh podkhodov k spetsifike deyatel'nosti predpriyatiya. [Essentiality and its relationship with audit risk: the use of specialized approaches to the specificity of activities of $\phi\tau$ enterprise]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra* [Economics: Yesterday, Today and Tomorrow], 7-8, pp. 112-135.