

УДК 657.6

**Сумкин Андрей Сергеевич**

старший преподаватель кафедры  
«Экономика и финансы»  
Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации  
Челябинский филиал  
Россия, Челябинск  
vector-audit@mail.ru

**Andrey S. Sumkin**

senior lecturer department of  
"Economics and finance"  
Financial university under the government  
of the Russian Federation  
Chelyabinsk branch  
Russia, Chelyabinsk  
vector-audit@mail.ru

**Черненко Алексей Федорович**

доктор экономических наук, профессор,  
профессор кафедры «Финансовый менеджмент»  
Южно-Уральский государственный университет  
Россия, Челябинск  
2052@bk.ru

**Alexey F. Chernenko**

doctor of economics, professor,  
professor of "Financial management"  
South urals state university  
Russia, Chelyabinsk  
2052@bk.ru

**КЛАССИФИКАЦИИ РАБОТ,  
ОСУЩЕСТВЛЯЕМЫХ НА ЭТАПЕ  
ПЛАНИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ  
ПРОВЕРКИ**

**CLASSIFICATIONS OF THE WORKS WHICH  
ARE CARRIED OUT AT THE STAGE OF  
PLANNING OF THE AUDIT INSPECTION**

**Аннотация**

В статье приводятся результаты анализа федеральных стандартов аудиторской деятельности. На основе проведенного анализа идентифицированы укрупненные виды аудиторских работ, выполняемые на этапе планирования аудиторской проверки, а также их составляющие. Произведена классификация работ, сформированы объекты нормирования труда аудиторов, относящиеся к этапу планирования проверки.

**Ключевые слова:**

аудиторская проверка, аудиторский риск, уровень существенности, нормирование труда

**Abstract**

Results of the analysis of federal standards of auditor activity are given in article. On the basis of the carried-out analysis the integrated types of auditor works which are carried out at a stage of planning of an audit inspection, and also their components are identified. Classification of works is made, the objects of rationing of work of auditors relating to a check planning stage are created.

**Keywords:**

audit, audit risk, materiality level, regulation of labor

Авторы данной статьи уже неоднократно обращались к теме разработки методических основ оценки определения себестоимости аудиторской проверки (далее – Методические основы, Методика). В [1, 5, 12] рассмотрены вопросы по использованию различных методов ценообразования применительно к услугам по проведению аудита, проведен анализ возможности классификации работ, выполняемых на разных этапах аудиторской проверки, определены направления теоретических исследований, которые необходимо провести в ходе разработки Методики. В [7] проведен анализ федеральных стандартов аудиторской деятельности с целью выделения из всей совокупности стандартов именно тех стандартов, в которых раскрываются подходы к проведению аудиторских проверок и определены требования к тем или иным видам аудиторских

работ. Такой анализ позволил уточнить перечень укрупненных видов работ, осуществляемых на разных этапах аудиторской проверки и выполнение которых установлено теми или иными федеральными стандартами.

Дальнейший углубленный анализ каждого из федеральных стандартов, имеющих отношение к проведению аудиторской проверки, позволил не только идентифицировать для каждого укрупненного вида работ его составляющие, но и классифицировать эти составляющие по определенным классификационным признакам [7, 12]. Классификация работ, осуществляемых в ходе аудиторской проверки, необходима для формирования объектов нормирования труда аудиторов и определения в дальнейшем трудоемкости каждого вида работ в отдельности и аудиторской проверки в целом.

В рамках настоящей статьи рассмотрен перечень укрупненных видов работ, выполняемых на этапе планирования аудиторской проверки, а также описаны результаты анализа тех федеральных стандартов, в соответствии с которыми осуществляются данные виды работ. При обозначении укрупненных видов работ применялась двухуровневая нумерация, где первая цифра означает номер этапа аудиторской проверки, в нашем случае – 1.

Классификация составляющих видов работ проводилась по таким классификационным признакам, как «зависимость», «постоянство» и «сложность». При этом 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 [7, 12].

Таким образом, в настоящей статье для каждого укрупненного вида работ, осуществляемых на этапе планирования аудиторской проверки, идентифицированы составляющие виды работ, в отношении которых была осуществлена классификация с целью формирования объектов нормирования труда аудиторов (далее – объекты нормирования).

Каждый объект нормирования может состоять или из одного укрупненного вида работ (одного составляющего вида работ) либо из нескольких видов работ, имеющих одинаковые значения по трем классификационным признакам. Если в составе объекта нормирования отсутствуют зависимые виды работ, то трудоемкость данного объекта нормирования будет равна значению нормативного времени, необходимого на выпол-

нение всех включенных в объект нормирования работ. Наличие объектов нормирования в значительной мере облегчит процесс определения трудоемкости всей аудиторской проверки, так как значения трудоемкости ряда объектов нормирования будут известны заранее и значения эти будут одинаковыми для любой аудиторской проверки.

Следует отметить, что классификация составляющих видов работ осуществлена авторами, исходя из их личного понимания процессов, совершаемых в ходе аудита, а также исходя из многолетнего практического опыта одного из авторов в качестве участника аудиторских проверок. При этом, учитывая ограниченный объем данной статьи, ее авторы отказались от описания обоснований по классификации каждого вида аудиторских работ.

Перечень укрупненных видов работ, осуществляемых на этапе планирования аудиторской проверки, представлен в таблице 1.

Таблица 1 – Перечень укрупненных видов работ, осуществляемых на этапе планирования аудиторской проверки

Укрупненный вид работ	Источник информации для анализа
1.1. Приобретение знаний о деятельности аудируемого лица и определение объема аудита	ФПСАД №8 [4]
1.2. Заключение договора на проведение аудиторской проверки	ФПСАД №12 [4]
1.3. Оценка аудиторских рисков	ФПСАД №8 [4]
1.4. Определение уровня существенности	ФПСАД №4 [4]
1.5. Составление общего плана и программы аудиторской проверки	ФПСАД №3 [4]

Источник: [7]

Ниже даны результаты анализа федеральных стандартов аудиторской деятельности, каждый из которых соответствует одному или нескольким видам работ, осуществляемых на этапе планирования. Данный анализ проводился по видам работ в порядке, установленном в таблице 1.

*Укрупненный вид работ 1.1 – Приобретение знаний о деятельности аудируемого лица и определение объема аудита*

Целью данного вида работ (далее – Вид работ 1.1) является приобретение знаний о деятельности аудируемого лица в объеме, достаточном для определения предварительного объема аудита и, как следствие, установления стоимости предстоящей проверки. Данный Вид работ выполняется в соответствии с ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской)

отчетности» [4]. Исходя из содержания данного стандарта, Вид работ 1.1 будет иметь следующие составляющие виды работ:

- 1) сбор информации в открытых источниках, в том числе в сети «Интернет» и СМИ, о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется;
- 2) направление в адрес руководства аудируемого лица запроса по представлению необходимых для анализа документов;
- 3) составление перечня видов работ, которые необходимо выполнить в ходе аудиторской проверки;
- 4) группировка видов работ по их сложности и выделение зависимых видов работ;
- 5) определение объема аудита.

Классификация составляющих Вида работ 1.1 представлена в таблице 2.

Таблица 2 – Составляющие Вида работ 1.1

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
1.1.1 Сбор информации в открытых источниках, в том числе в сети «Интернет» и СМИ, о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется	постоянная	автономная	руководитель проверки
1.1.2 Направление в адрес руководства аудируемого лица запроса по представлению необходимых для анализа документов	постоянная	автономная	руководитель проверки
1.1.3 Составление перечня видов работ, которые необходимо выполнить в ходе аудиторской проверки	постоянная	автономная	руководитель проверки
1.1.4 Группировка видов работ по их сложности и выделение зависимых видов работ	постоянная	автономная	руководитель проверки
1.1.5 Определение объема аудита	постоянная	автономная	руководитель проверки

*Источник:* составлено авторами

Анализ данных таблицы 2 показал, что все составляющие Вида работ 1.1 имеют одинаковые классификационные признаки, все работы выполняются последовательно, объем каждой составляющей не зависит от объема других составляющих. Таким образом, с точки зрения нормирования труда аудиторов укрупненный Вид работ 1.1 можно рассматривать как отдельный объект нормирования.

*Укрупненный вид работ 1.2 – Заключение договора на проведение аудиторской проверки*

Выполнение этого вида работ (далее – Вид работ 1.2) регламентируется положениями ФПСАД № 12 «Согласование условий проведения аудита» [4]. Анализ

данного стандарта показал, что при выполнении Вида работ 1.2 следует осуществить следующие работы:

- 1) переговоры с руководством предполагаемого аудируемого лица по согласованию условий проведения аудита;
- 2) составление письма о проведении аудита;
- 3) составление договора оказания аудиторских услуг.

В ФПСАД № 12 даны рекомендации как по составлению письма о проведении аудита, так и по составлению договора оказания аудиторских услуг. Поскольку аудиторские услуги являются возмездными услугами, то договор на проведение аудиторской проверки не должен противоречить положениям главы 39 «Возмездное оказание услуг» части второй Гражданского кодекса Российской Федерации [3].

Составляющие Вида работ 1.2 и их классификации представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Составляющие Вида работ 1.2

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
1.2.1 Переговоры с руководством предполагаемого аудируемого лица по согласованию условий проведения аудита	постоянная	автономная	руководитель проверки
1.2.2 Составление письма о проведении аудита	постоянная	автономная	руководитель проверки
1.2.3 Составление договора оказания аудиторских услуг	постоянная	автономная	руководитель проверки

*Источник:* составлено авторами

Так как все составляющие Вида работ 1.2 имеют одинаковые классификационные признаки, все работы выполняются последовательно, объем каждой составляющей не зависит от объема других составляющих, то с точки зрения нормирования труда аудиторов укрупненный Вид работ 1.2 можно рассматривать как отдельный объект нормирования.

#### *Укрупненный вид работ 1.3 – Оценка аудиторских рисков*

Данный вид работ (далее – Вид работ 1.3) определяет, в конечном итоге, объем предстоящего аудита. Согласно ФПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» [4] под объемом аудита следует понимать всю совокупность аудиторских процедур, которые нашли отражение в программе аудита. Однако с точки зрения трудоемкости работ, которые выполняются в ходе аудиторской проверки, большое значение имеют не только объем и характер аудиторских процедур, но и параметры выборочных методов проверки, применяемых

при осуществлении той или иной аудиторской процедуры. То есть трудоемкость аудиторских работ зависит как от объема и характера аудиторских процедур, так и от размера выборки. В свою очередь, оба этих параметра зависят от значения риска существенных искажений бухгалтерской отчетности (далее – РСИ), определенного для данной конкретной проверки, и, как следствие, значения риска необнаружения (далее – РН), установленного аудиторской организацией. Поэтому определение аудиторских рисков является важной и ответственной задачей.

Порядок оценки РСИ обозначен в ФПСАД № 8. Анализ содержания данного стандарта позволил обозначить следующие основные составляющие Вида работ 1.3:

- 1) ознакомление с Деятельностью аудируемого лица;
- 2) изучение системы внутреннего контроля;
- 3) оценка составляющих аудиторского риска;
- 4) сообщение необходимой информации руководству и (или) собственникам аудируемого лица;
- 5) оформление рабочих документов аудитора.

Рассмотрим более подробно каждую из составляющих Вида работ 1.3.

#### *1.3.1 Ознакомление с Деятельностью аудируемого лица*

Проведенный анализ ФПСАД № 8 позволил обозначить виды работ, которые необходимо выполнить в ходе ознакомления с Деятельностью аудируемого лица, при этом работы, связанные с изучением системы внутреннего контроля (далее – СВК), выделены в отдельный блок.

В соответствии с ФПСАД № 8 в ходе ознакомления с Деятельностью аудируемого лица аудиторам необходимо выполнить следующие виды работ (без учета работ по изучению СВК):

- а) ознакомление с соответствующими отраслевыми, правовыми и другими внешними факторами, влияющими на деятельность аудируемого лица;
- б) ознакомление с нормативными правовыми актами, устанавливающими применимые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;
- в) ознакомление с особенностями деятельности аудируемого лица, в том числе со структурой аудируемого лица и его собственниками;
- г) экспертиза учетной политики аудируемого лица;

д) ознакомление с порядком составления бухгалтерской отчетности аудируемого лица;

е) ознакомление с целями и стратегическими планами аудируемого лица и связанными с ними рисками хозяйственной деятельности;

ж) оценка финансовых результатов деятельности аудируемого лица;

и) ознакомление с учетными данными, формируемыми аудируемым лицом для управленческих целей, в том числе с внутренними оценками результатов деятельности аудируемого лица.

Рассмотрим перечисленные выше работы с целью их классификации. Для удобства анализа представим эти работы в виде таблицы 4.

Таблица 4 – Работы, выполняемые в ходе ознакомления с Деятельностью аудируемого лица (без учета работ по изучению СВК)

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
1.3.1.1 Ознакомление с соответствующими отраслевыми, правовыми и другими внешними факторами, влияющими на деятельность аудируемого лица	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки
1.3.1.2 Ознакомление с нормативными правовыми актами, устанавливающими применимые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки
1.3.1.3 Ознакомление с особенностями деятельности аудируемого лица, в том числе со структурой аудируемого лица и его собственниками	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки
1.3.1.4 Экспертиза учетной политики аудируемого лица	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки
1.3.1.5 Ознакомление с порядком составления бухгалтерской отчетности аудируемого лица	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки
1.3.1.6 Ознакомление с целями и стратегическими планами аудируемого лица и связанными с ними рисками хозяйственной деятельности	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки
1.3.1.7 Оценка финансовых результатов деятельности аудируемого лица	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки
1.3.1.8 Ознакомление с учетными данными, формируемыми аудируемым лицом для управленческих целей, в том числе с внутренними оценками результатов деятельности аудируемого лица	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки

Источник: составлено авторами

Анализ данных таблицы 4 показал, что все работы, выполняемые в ходе ознакомления с Деятельностью аудируемого лица (без учета работ по изучению СВК), имеют одинаковые классификационные признаки, выполняются последовательно, объем каждой составляющей не зависит от объема других составляющих. В связи с

этим обстоятельством весь комплекс этих работ можно рассматривать как отдельный объект нормирования.

### 1.3.2 Изучение системы внутреннего контроля

Согласно ФПСАД № 8 аудитор должен обладать определенными знаниями о СВК, которые он может использовать для выявления РСИ, а также при планировании дальнейших аудиторских процедур.

В результате анализа ФПСАД № 8 были определены следующие виды работ, выполняемые с целью изучения СВК аудируемого лица:

- а) получение знаний о контрольной среде;
- б) изучение организации и применения у аудируемого лица процесса оценки рисков;
- в) изучение информационных систем, связанных с подготовкой бухгалтерской отчетности, и оценка средств контроля, применяемых в отношении этих информационных систем;
- г) получение знаний о контрольных действиях аудируемого лица;
- д) получение знаний об основных мероприятиях, осуществляемых руководством аудируемого лица для мониторинга СВК в отношении бухгалтерской отчетности.

Рассмотрим перечисленные выше работы с целью их классификации. Для удобства анализа представим эти работы в виде таблицы 5.

Таблица 5 – Работы, выполняемые с целью изучения СВК аудируемого лица

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
1.3.2.1 Получение знаний о контрольной среде	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки
1.3.2.2 Изучение организации и применения у аудируемого лица процесса оценки рисков	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки
1.3.2.3 Изучение информационных систем, связанных с подготовкой бухгалтерской отчетности, и оценка средств контроля, применяемых в отношении этих информационных систем	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки
1.3.2.4 Получение знаний о контрольных действиях аудируемого лица	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки
1.3.2.5 Получение знаний об основных мероприятиях, осуществляемых руководством аудируемого лица для мониторинга СВК в отношении бухгалтерской отчетности	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки

Источник: составлено авторами

Так как все работы, выполняемые с целью изучения СВК аудируемого лица, имеют одинаковые классификационные признаки, данные работы осуществляются

последовательно, объем каждой составляющей не зависит от объема других составляющих, то с точки зрения нормирования труда аудиторов весь комплекс этих работ также можно рассматривать как отдельный объект нормирования.

### 1.3.3 Оценка составляющих аудиторского риска

Для оценки аудиторского риска аудиторы, как правило, используют традиционную модель, которая математически выражает соотношение его составляющих и которая описана во многих статьях, учебных пособиях [2, 8, 9]. В свете действующей редакции ФПСАД № 8 к составляющим АР относятся РСИ и РН. В этом случае математическая модель аудиторского риска будет выглядеть следующим образом:

$$AP = PCI \times PH . \quad (1)$$

Поскольку РСИ, в свою очередь, является функцией от неотъемлемого риска (далее – НР) и риска средств контроля (далее – РСК), то математическая модель аудиторского риска будет иметь следующий вид:

$$AP = NP \times PCK \times PH . \quad (2)$$

Таким образом, исходя из формулы 2, для оценки составляющих аудиторского риска аудитору необходимо выполнить следующие виды работ:

- а) оценка неотъемлемого риска;
- б) оценка риска средств контроля;
- в) установление риска необнаружения.

Рассмотрим перечисленные выше работы с целью их классификации. Для удобства анализа представим эти работы в виде таблицы 6.

Таблица 6 – Работы, выполняемые с целью оценки составляющих аудиторского риска

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
1.3.3.1 Оценка неотъемлемого риска	постоянная	автономная	ведущий аудитор
1.3.3.2 Оценка риска средств контроля	постоянная	автономная	ведущий аудитор
1.3.3.3 Установление риска необнаружения	постоянная	автономная	ведущий аудитор

Источник: составлено авторами

Так как все работы, выполняемые с целью оценки аудиторских рисков, имеют одинаковые классификационные признаки, все работы выполняются последовательно, объем каждой составляющей не зависит от объема других

составляющих, то с точки зрения нормирования труда аудиторов весь комплекс этих работ можно рассматривать как отдельный объект нормирования.

#### *1.3.4 Сообщение необходимой информации руководству и (или) собственникам аудируемого лица*

В соответствии с ФПСАД № 8 аудитор должен сообщить руководству и (или) и собственникам аудируемого лица информацию о существенных недостатках в организации и применении СВК, ставших известными аудитору в ходе аудита. При этом аудитор в отношении данной информации должен соблюдать требования, изложенные в ФПСАД № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» [4].

Данный вид работ носит постоянный характер, так как независимо от выводов, сделанных аудитором о состоянии СВК и наличии РСИ, на практике в письменных отчетах аудиторских организаций, как правило, описываются аудиторские процедуры по ознакомлению с Деятельностью аудируемого лица и выводы, сформированные аудитором по результатам данных процедур.

Данный вид работ является ответственным видом работ, поскольку информация, сообщенная руководству и (или) собственникам аудируемого лица, имеет большое значение для данного аудируемого лица. От того, насколько качественно составлена эта информация, насколько она убедительна, насколько правильно сформированы аудитором выводы о состоянии СВК и наличии РСИ, в немалой степени зависят решения руководства аудируемого лица, связанные с дальнейшей деятельностью предприятия. По этой причине выполнять данный вид работ, по нашему мнению, должен руководитель проверки.

Объем работ, связанных с подготовкой необходимой информации руководству аудируемого лица, в определенной мере зависит от особенностей аудируемого лица, так как при наличии значительного количества недостатков в организации СВК потребуется и больше времени как на анализ данных недостатков, так и на их описание. Описать каким-то образом данную зависимость, на наш взгляд, не представляется возможным. Учитывая также, что разброс времени, необходимого на выполнение этих работ для разных аудируемых лиц, не столь уж велик, то данные работы можно смело отнести к условно-зависимым работам.

#### *1.3.5 Оформление рабочих документов аудитора.*

ФПСАД № 8 устанавливает конкретные требования к документированию работ, осуществляемых в ходе оценки аудиторского риска, которые описаны в п. 120

стандарта. Следует отметить, что единые требования к составлению документации в процессе аудиторской проверки устанавливает ФПСАД № 2 «Документирование аудита» [4]. Данный стандарт должен применяться в течение всей аудиторской проверки, и работа по оформлению каких-либо рабочих документов аудитора будет при необходимости являться составляющей того или иного вида работ, осуществляемых в ходе аудита. Это утверждение в полной мере относится и к работам, связанных с оценкой аудиторских рисков. По этой причине выделять «оформление рабочих документов аудитора» как отдельную составляющую Вида работ 1.3 не имеет смысла: все необходимые рабочие документы аудитор будет оформлять при осуществлении иных составляющих данного вида работ.

Таким образом, составляющие Вида работ 1.3 и их классификации представлены в таблице 7.

Таблица 7 – Составляющие Вида работ 1.3

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
1.3.1 Ознакомление с Деятельностью аудируемого лица (без учета работ по изучению СВК)	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки
1.3.2 Изучение СВК аудируемого лица	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки
1.3.3 Оценка составляющих аудиторского риска	постоянная	автономная	ведущий аудитор
1.3.4 Сообщение необходимой информации руководству и (или) собственникам аудируемого лица	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки

*Источник:* составлено авторами

Как видно из таблицы 7, не все составляющие Вида работ 1.3 имеют одинаковые классификационные признаки: составляющий вид работ 1.3.3 отличается от остальных составляющих по таким классификационным признакам, как «зависимость» и «сложность». По этой причине укрупненный Вид работ 1.3 нельзя рассматривать как отдельный объект нормирования.

#### *Укрупненный вид работ 1.4 – Определение уровня существенности*

Выполнение этого вида работ (далее – Вид работ 1.4) регламентируется положениями ФПСАД № 4 «Существенность в аудите» [4]. Уровень существенности является неким количественным критерием, посредством которого устанавливается максимально допустимая величина искажений бухгалтерской отчетности. Таким образом, выводы аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности в немалой степени зависят от значения уровня существенности.

В специальной литературе можно встретить немало количество методик по определению уровня существенности и их классификацию. Например, ряд таких методик описаны в [2, 6, 11], их классификация представлена в [10]. Так как в ФПСАД № 4 отсутствуют какие-либо методики или алгоритмы определения уровня существенности, то аудиторские организации вправе самостоятельно выбирать и использовать на практике те или иные методики. В любом случае, независимо от применяемой методики, определение уровня существенности сводится к некоторым арифметическим действиям, при совершении которых исходный массив данных формируется из показателей бухгалтерской отчетности аудируемого лица либо показателей бухгалтерских регистров.

Следует отметить, что укрупненный Вид работ 1.4 имеет только одну составляющую – «Расчет уровня существенности». Классификация данной составляющей представлена в таблице 8.

Таблица 8 – Составляющие Вида работ 1.4

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
4.1 Расчет уровня существенности	постоянная	автономная	аудитор

*Источник:* составлено авторами

Учитывая то обстоятельство, что укрупненный Вид работ 1.4 имеет только одну составляющую, данный вид работ можно рассматривать как отдельный объект нормирования.

*Укрупненный вид работ 1.5 – Составление общего плана и программы аудиторской проверки*

Данный вид работ (далее – Вид работ 1.5) должен осуществляться в соответствии с положениями ФПСАД № 3 «Планирование аудита» [4], который устанавливает общие требования к планированию аудиторской проверки, в том числе и требования к порядку составления общего плана и программы аудита.

Анализ данного стандарта показал, что Вид работ 1.5 имеет две составляющие:

- 1) составление общего плана аудита;
- 2) составление программы аудита.

Рассмотрим перечисленные выше работы с целью их классификации. Для удобства анализа представим составляющие Вида работ 1.5 в виде таблице 9.

Таблица 9 – Составляющие Вида работ 1.5

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
1.5.1 Составление общего плана аудита	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки
1.5.2 Составление программы аудита	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки

*Источник:* составлено авторами

Учитывая, что работы, связанные с составлением общего плана аудита, и работы, связанные с составлением программы аудиторской проверки, имеют одинаковые классификационные признаки, работы эти выполняются последовательно, объемы их не зависят друг от друга, то с точки зрения нормирования труда аудиторов Вид работ 1.5 можно рассматривать как отдельный объект нормирования.

Таким образом, в результате анализа федеральных стандартов аудиторской деятельности, определяющих объемы и виды работ, осуществляемых на этапе планирования аудиторской проверки, идентифицированы составляющие укрупненных видов работ и осуществлена их классификация по таким признакам, как «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 планирования аудиторской проверки и, как следствие, себестоимость работ на данном этапе. Для удобства результаты классификации укрупненных видов работ, осуществляемых на этапе планирования аудиторской проверки, и их составляющих сведен в таблице 10.

Таблица 10 – Классификация укрупненных видов работ, осуществляемых на этапе планирования аудиторской проверки, и их составляющих

Укрупненные виды работ или их составляющие	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
Вид работ 1.1 – Приобретение знаний о деятельности аудируемого лица и определение объема аудита	постоянная	автономная	руководитель проверки
Вид работ 1.2 – Заключение договора на проведение аудиторской проверки	постоянная	автономная	руководитель проверки
Вид работ 1.3 – Оценка аудиторских рисков (без составляющего вида работ 1.3.3)	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки
Составляющий вид работ 1.3.3 – Оценка составляющих аудиторского риска	постоянная	автономная	ведущий аудитор
Вид работ 1.4 – Определение уровня существенности	постоянная	автономная	аудитор
Вид работ 1.5 – Составление общего плана и программы аудиторской проверки	постоянная	условно-зависимая	руководитель проверки

*Источник:* составлено авторами

Анализ данных таблицы 10 позволяет сделать следующие выводы о работах, выполняемых на этапе планирования аудиторской проверки:

1) четыре из пяти укрупненных видов работ представляют собой отдельные объекты нормирования, а Вид работ 1.3 можно рассматривать как отдельный объект нормирования без Составляющего вида работ 1.3.3, который, в свою очередь, также является отдельным объектом нормирования;

2) все укрупненные виды работ, осуществляемых на этапе планирования аудиторской проверки, являются постоянными, то есть должны выполняться в ходе любой аудиторской проверки;

3) три из пяти укрупненных видов работ, а также один Составляющий вид работ 1.3.3 являются автономными, то есть не зависят от особенностей аудируемого лица;

4) четыре из пяти укрупненных видов работ выполняются руководителем проверки, то есть являются наиболее ответственными и сложными видами работ.

К условно-зависимым работам относятся работы, трудоемкость которых будет различна при аудите разных аудируемых лиц, но различия эти не будут столь существенными по сравнению с общей трудоемкостью аудиторской проверки [7]. Поскольку разброс времени на выполнение этих работ для разных аудируемых лиц (и особенно для лиц, относящихся к малому и среднему бизнесу) не столь уж велик по сравнению с общими трудозатратами на аудиторскую проверку, то этот разброс можно, в конечном итоге, учесть за счет усредненной нормы времени на выполнение данных работ. Иными словами, нормы времени на осуществление этих видов работ будут, как и для автономных видов работ, одинаковыми для любой аудиторской проверки. Но, если фактическое время, потраченное на выполнение автономных видов работ, практически не должно отличаться от нормы, то в отношении условно-зависимых работ предполагается, что фактическое время, потраченное на их выполнение, может отличаться от нормы в большую или меньшую сторону.

Исходя из вышесказанного и основываясь на результатах анализа таблицы 10, напрашивается вывод, что нормативное время, необходимое для осуществления всего комплекса работ, выполняемых на этапе планирования аудита, будет одинаковым для любой аудиторской проверки. И если бы все работы выполнялись сотрудниками одной категории (например, руководителем проверки), то весь комплекс работ, выполняемых на этапе планирования аудиторской проверки, можно было бы рассматривать как единый объект нормирования. Однако Вид работ 1.4 и Составляющий вид работ 1.3.3 осуществляются сотрудниками других категорий, и это

обстоятельство требует, чтобы данные виды работ рассматривались как отдельные объекты нормирования.

Таким образом, в результате исследования федеральных стандартов идентифицированы укрупненные виды работ, выполняемые на этапе планирования 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 три объекта нормирования: 1) Объект нормирования 1.1 – весь комплекс работ, выполняемых на этапе планирования аудиторской проверки, за исключением Вида работ 1.4 и Составляющего вида работ 1.3.3; 2) Объект нормирования 1.2 – Вид работ 1.4; 3) Объект нормирования 1.3 – Составляющий вид работ 1.3.3.

### **Список использованной литературы**

1. Анализ современных методик определения стоимости аудита / А.Ф. Черненко, А.С. Сумкин // Международный бухгалтерский учет. 2012. №33. С. 45–60.
2. С.М. Бычкова, Л.Н. Растамханова Риски в аудиторской деятельности. М.: Финансы и статистика, 2003. 416 с.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая. СПС «Консультант Плюс»
4. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 года № 696. СПС «Консультант Плюс».
5. Обеспечение конкурентоспособности в сфере услуг аудита / А.Ф. Черненко, А.С. Сумкин // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия «Экономика и менеджмент». Выпуск 20. 2011. №41 (258). С. 128-132.
6. Определение существенности в аудите / специалисты ЗАО «Аудит-Центр», г. Хабаровск // Аудит и налогообложение. 2005. № 6. СПС «Консультант Плюс».
7. Основные подходы к созданию методики определения себестоимости аудиторской проверки / А.Ф. Черненко, А.С. Сумкин // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 18. С. 42–53.
8. Оценка аудиторского риска: современные подходы / С.Д. Юшкова // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 10. – СПС «Консультант Плюс».
9. Последние изменения стандартов аудиторской деятельности: внедрение риск-ориентированных подходов к аудиту / Е.Л. Сквирская // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2009. № 1. СПС «Консультант Плюс».
10. Развитие методики определения уровня существенности в аудите сельскохозяйственных организаций / А.В. Петух // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 10. СПС «Консультант Плюс».
11. Существенность в аудите: многоуровневый подход / С.И. Жминько, А.В. Петух // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 39. СПС «Консультант Плюс».
12. Формирование стоимости услуг аудита / А.Ф. Черненко, А.С. Сумкин // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 8. С. 41–51.