Система профессиональных аудиторских стандартов

## СОДЕРЖАНИЕ

Статус национальных стандартов аудита 3

Современное состояние разработки российских стандартов аудита в соответствии с международными стандартами аудита 5

Сопоставление международных и российских стандартов аудита 10

Перспективы разработки стандартов в соответствии с международными стандартами аудита 11

## Статус национальных стандартов аудита

Наряду с международными стандартами в каждой стране существуют национальные стандарты аудита. Они могут быть определены законом, нормативными актами или уполномоченным органом данной страны. Их применение является обязательным при проведении аудита финансовой отчетности или предоставлении сопутствующих аудиту услуг. Помимо обязательных к применению стандартов уполномоченный орган или профессиональные аудиторские организации страны могут разрабатывать и принимать на местном уровне положения по национальной практике аудита, рекомендуемые к применению аудиторами при проведении аудита.

Национальные стандарты аудита и сопутствующих услуг, принятые во многих странах, отличаются как по форме, так и по содержанию, что связано со спецификой аудиторской практики конкретной страны.

МФБ признает существование национальных стандартов аудита и стремится учесть их различия при разработке стандартов аудита, которые могут быть приняты на международном уровне.

Международные стандарты используются во многих странах по-разному. В одних странах (Австралия, Бразилия, Индия) международные стандарты выступают в качестве базы для разработки национальных стандартов. В других странах, не разрабатывающихсобственные стандарты аудита (Кипр, Малайзия, Нигерия. Шри-Ланка), они выступают в качестве национальных. В странах с устоявшимся институтом аудита (Канада, Великобритания, Ирландия, США) положения МСА принимаются к сведению профессиональными аудиторскими организациями. Кроме того, международные аудиторские объединения и организации применяют МСА при проведении аудита финансовой отчетности транснациональных корпораций.

В странах, где существуют национальные стандарты, именно последние играют решающую роль. Международные стандарты аудита не отменяют местных положений, регулирующих аудит финансовой или иной информации в каждой отдельной стране. В той степени, в какой местные положения соответствуют МСА, аудит, проводимый согласно национальным положениям, автоматически будет соответствовать аудиту, проводимому в соответствии с МСА. В том случае, если местные положения отличаются либо противоречат международным стандартам аудита, организации - члены МФБ включают в свои национальные стандарты аудита принципы, на которых основаны международные стандарты аудита, разработанные МФБ.

Страны - члены МФБ, которые желают принять МСА в качестве своих национальных стандартов, направляют соответствующее заявление в Совет по международным стандартам аудита и уверенности. Этот документ определяет юридическую силу принимаемых стандартов и возможности их применения в конкретной стране. Совет, в свою очередь, разрабатывает и утверждает пояснительное предисловие по статусу каждого МСА, принятого в качестве национального.

Если в МСА содержатся рекомендации, значительно отличающиеся от закона или практики страны, то в пояснительном предисловии раскрывают такие различия. При необходимости Совет разрешает странам - членам МФБ разрабатывать дополнительные стандарты по вопросам, имеющим существенное значение в данной стране, но не освещенным в МСА.

Международные стандарты позволяют унифицировать национальные стандарты. Профессиональные аудиторские объединения разных стран пересматривают свои профессиональные стандарты с целью приближения их к международным подходам. Процесс гармонизации аудиторских стандартов довольно длителен и может занять несколько десятков лет, поскольку каждая страна имеет различный уровень экономического развития. Нельзя забывать и о менталитете нации, т.е. об образе мышления, навыках, квалификации, культуре, традициях. То, что может быть приемлемо для одной страны, не подходит для другой. Тем не менее особенности объективного и субъективного характера стираются. Однако международные стандарты - это не панацея от всех бед, а только действенный инструмент совершенствования национальных стандартов, главная цель которых сводится к формированию профессионального суждения аудитора.

## 

## Современное состояние разработки российских стандартов аудита в соответствии с международными стандартами аудита

В России, где в настоящее время происходит переход от жестко регулируемой континентальной системы бухгалтерского учета к англо-американской, разработка аудиторских правил (стандартов) ведется самостоятельно с учетом положений международных стандартов аудита.

Работа над современным вариантом системы общероссийских аудиторских стандартов началась в нашей стране в 1995 г. С самого начала эта система создавалась как национальный аналог системы Международных аудиторских стандартов, разрабатываемых МФБ.

До принятия Закона об аудиторской деятельности, в период с 1996 по 2001 г. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ в соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденными Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263, было подготовлено и одобрено 39 аудиторских правил (стандартов), из которых 31 документ был создан на основе аналогичных МСА, а остальные разработаны с учетом специфики аудиторской деятельности в России по вопросам, требующим дополнительной регламентации либо обособленного рассмотрения. Они также включали Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, были разработаны в соответствии с подготовленной МФ России по поручению Правительства РФ от 04.01.98 г. № АЧ-П13-00058 и утвержденной в апреле 1998 г. Программой действий на период 1998-1999 гг. по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов на основе разработанных на международной базе аудиторских стандартов. Разрабатывались они Научно-исследовательским финансовым институтом при Министерстве финансов РФ и сыграли существенную роль в становлении и развитии российского аудита.

С принятием Федерального Закона «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ в России приступили к разработке Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Департаментом организации аудиторской деятельности МФ РФ совместно с ЦАЛАК МФ России в целях реализации Постановления Правительства РФ № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» в контакте с проектом ТАСИС «Реформа российского аудита» была сформирована рабочая группа по подготовке проектов Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Главной целью этого проек та являлось повышение степени надежности аудиторских отчетов о финансовой деятельности российских юридических лиц, подлежащих обязательному аудиту, как со стороны имеющих лицензию частных аудиторов, так и со стороны аудиторских фирм. Итогом работы стал перечень Проектов федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности для первоочередной разработки. Указанные проекты были рассмотрены Советом по аудиторской деятельности при МФ РФ и рекомендованы для внесения на утверждение Правительством Российской Федерации.

В России сущность аудиторских стандартов определена в ст.9 Закона «Об аудиторской деятельности в РФ», в соответствии с которой правила (стандарты) аудиторской деятельности представляют собой «единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации».

Установлено, что все стандарты могут быть разделены на:

- федеральные стандарты, обязательные для исполнения аудиторами и фирмами-клиентами. (За исключением положений стандартов, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер). Они утверждаются Постановлениями Правительства РФ.

- внутренние стандарты аудиторских фирм и профессиональных объединений. Они не могут противоречить федеральным стандартам, и их требования не могут быть ниже требований федеральных стандартов.

В 2002 г. был принят первый пакет федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 были утверждены шесть федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», № 2 «Документирование аудита», № 3 «Планирование аудита», № 4 «Существенность в аудите», № 5 «Аудиторские доказательства», № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности». Данные стандарты разработаны с учетом международных стандартов аудита, практически максимально к ним приближены.

С января 2001 г. по март 2003 г. в рамках проекта ТАСИС «Реформа российского аудита»[[1]](#footnote-1) была подготовлена вторая очередь федеральных правил (стандартов) российского аудита, которая затем была утверждена Постановлением Правительства РФ от 4 июля 2003 г. № 405 «О внесении дополнений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности»: № 7 «Внутренний контроль качества аудита», № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», № 9 «Аффилированные лица», № 10 «События после отчетной даты», №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица».

Указанный проект финансировался ТАСИС и проводился аудиторской фирмой «ФБК», английской фирмой PKF2 и северо-ирландской фирмой Helm Corporation с целью приближения российского аудита к требованиям международных стандартов.

В 2004 г. был принят третий пакет документов, регламентирующих работу российских аудиторов. Правительство РФ Постановлением от 7 октября 2004 г. № 532 утвердило пять новых федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности в дополнение к предыдущим федеральным стандартам: № 12 «Согласование условий проведения аудита», № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита», № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица», № 16 «Аудиторская выборка».

В 2005 г. Постановлением Правительства РФ от 16 апреля 2005 г. № 228 федеральные правила (стандарты) были дополнены семью новыми стандартами: № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях», № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников», № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица», № 20 «Аналитические процедуры», № 21 «Особенности аудита оценочных значений», № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника», № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица».

Так, в настоящее время, действуют 23 федеральных правила (стандарта) аудиторской деятельности и 12 правил (стандартов) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации3. Дополнительно к стандартам утверждены 6 методик по аудиторской деятельности. Кроме того, в Правительстве РФ на рассмотрении находятся 10 новых проектов федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. В табл.3 представлены стандарты, расположенные в порядке их утверждения.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Комиссией по аудиторской деятельности, содержат следующие разделы:

1. Общие принципы правила (стандарты). В этом разделе отражается необходимость разработки данного стандарта, объект стандартизации, сфера применения стандарта и взаимосвязь с другими стандартами.

2. Основные понятия и определения, используемые в стандарте. В разделе приводится определение терминов и их краткая характеристика.

3. Сущность стандарта. В разделе формулируется проблема, и излагаются методы ее решения.

4. Практические приложения. Включают различные приложения - схемы, таблицы, образцы документов и т.д.

Структура федеральных правил (стандартов) аналогична международным стандартам аудита и содержит разделы:

1. Введение. Во введении определяются цель стандарта, основные термины, используемые в стандарте.

2. Параграфы, раскрывающие содержание стандарта.

3. Приложения, в которых приводятся примеры процедур, таблицы и т.д.

Стандарты аудита - федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности и правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, - определяют правила проведения аудита в целом. С учетом того, что в их основе лежат международные стандарты аудита, данные стандарты позволяют проводить аудит и в соответствии с российскими ПБУ, и в соответствии с МСФО.

## Сопоставление международных и российских стандартов аудита

Различаются не только подходы к аудиту, но и содержание аудиторских стандартов. Сравнение международных стандартов аудита и российских необходимо для:

• понимания существенных аспектов порядка проведения аудита и формирования профессионального мнения аудитора о достоверности финансовой отчетности;

• формулирования предложений по совершенствованию действующего российского законодательства по аудиту.

На основе действующих международных стандартов аудита разработан ряд отечественных аналогов. В целом стандарты можно подразделить на несколько групп: 1) российские правила (стандарты), имеющие аналоги среди международных стандартов аудита; 2) российские правила (стандарты), имеющие существенные отличия от международных стандартов аудита; 3) российские правила (стандарты), не имеющие аналогов в системе международных стандартов аудита; 4) международные стандарты, не имеющие аналогов в системе российских стандартов аудита1 (табл.5, 6, 7, 8). Значительная часть российских стандартов аудита тождественна или в существенных аспектах близка к международным стандартам аудита. Имеющиеся расхождения обусловлены:

1) различиями в подходах к аудиту;

2) формальными различиями - стиль и оформление документов, подробности изложения; практические примеры и т.п.;

3) реформой международных стандартов аудита. Если до 2005 г. федеральные стандарты практически в полной степени соответствовали международным стандартам аудита, то в связи с реформой часть российских стандартов перестала соответствовать МСА, в частности, стандарты, посвященные основным принципам финансовой отчетности, контролю качества аудиторской работы; рассмотрению недобросовестных действий и ошибок; планированию аудита; пониманию деятельности аудируемого лица; оценке аудиторских рисков и системы внутреннего контроля; аудиторскому заключению.

Тринадцать документов из числа международных стандартов аудита и положений о международной аудиторской практике в настоящее время не имеют российских аналогов. Это связано с тем, что российские регламентирующие документы еще находятся в стадии разработки, и подготовка всего пакета стандартов еще не завершена.

Кроме того, следует учитывать, что практика аудита, опираясь на накопленный в мире опыт, имеет в различных странах, в том числе в России, свои особенности, связанные со спецификой каждой страны, системой ее государственного самоуправления и многими другими факторами.

## Перспективы разработки стандартов в соответствии с международными стандартами аудита

Развитие стандартов бухгалтерского и финансового учета оказывает влияние на эволюцию стандартов аудита. Более того, продвижение в России международных стандартов аудита зависит от внедрения и применения в учетной практике международных стандартов финансовой отчетности. Это проявляется в содержании документов, разработанных с целью гармонизации бухгалтерского учета и аудита в соответствии с международными стандартами.1 июля 2004 г. была одобрена Приказом МФ РФ Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. В работе над Концепцией приняли участие Минэкономразвития, Федеральная служба по финансовым рынкам, Центральный банк, Федеральная служба по статистике, Миннауки, МНС РФ. Концепция была обсуждена с профессиональными общественными бухгалтерскими и аудиторскими объединениями, научными организациями, вузами, коммерческими организациями. В документе учтен мировой опыт и рекомендации ряда международных организаций. Концепция связывает дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности в стране с активизацией использования МСФО непосредственно хозяйствующими субъектами и в регулировании учета и отчетности.

Реализация Концепции осуществляется по специальным планам, охватывающим все выделенные направления развития бухгалтерского учета и отчетности. При этом изменения в бухгалтерском учете и отчетности, в том числе переход на МСФО, предполагается проводить постепенно с учетом потребностей и готовности профессиональной и другой заинтересованной общественности, а также органов государственной власти. С этой целью приказом Министерства финансов РФ был утвержден «План мероприятий МФ РФ на 2004-2007 годы по реализации Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу» от 16 сентября 2004 г. № 263.

Основными направлениями развития бухгалтерского учета и отчетности, согласно принятой Концепции, являются:

1) повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;

2) создание инфраструктуры применения МСФО;

3) изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;

4) усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;

5) существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

Качество бухгалтерской информации зависит от того, насколько эффективно осуществляется контроль качества бухгалтерской отчетности. Концепция гласит: «Основой системы контроля должен быть институт аудита как форма независимой проверки бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов лицами, обладающими необходимой квалификацией и наделенными соответствующими полномочиями. В этом отношении институт аудита выступает одним из основных инструментов развития бухгалтерского учета и отчетности. Предпосылками действенности аудита бухгалтерской отчетности являются: а) качественные стандарты аудиторской деятельности, соответствующие Международным стандартам аудита;

б) четкие правила независимости аудиторских организаций и аудиторов;

в) непреложное следование аудиторских организаций и аудиторов Кодексу профессиональной этики;

г) единые квалификационные требования к аудиторам, независимо от того, в какой отрасли или сфере экономики они ведут деятельность;

д) высокий квалификационный уровень (в том числе в области МСФО) аудиторов, обеспечиваемый системой аттестации и повышения квалификации, включая квалификационный экзамен;

е) контроль качества работы аудиторских организаций и аудиторов со стороны прежде всего профессиональных общественных объединений;

ж) эффективная система государственно-общественного надзора за аудиторскими организациями и аудиторами».

С целью развития института аудита как основного элемента системы контроля качества бухгалтерской отчетности в План мероприятий по реализации Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ включены не только задачи по бухгалтерскому учету, но и по аудиту. К таким задачам относятся:

1. Подготовка изменений и дополнений к Федеральному закону «Об аудиторской деятельности», в том числе введение обязательного аудита консолидированной финансовой отчетности по МСФО.

2. Разработка проектов федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности на основе международных стандартов аудита и представление их в Правительство РФ.

3. Разработка предложений по совершенствованию правил независимости аудиторских организаций и аудиторов в соответствии с мировым опытом.

4. Разработка предложений по введению единых квалификационных требований к аудиторам, в том числе в области аудита финансовой отчетности, подготовленной по МСФО.

5. Повышение уровня контроля качества работы аудиторских организаций и аудиторов, в том числе обеспечение единых подходов к содержанию, формам и методам такого контроля.

В результате осуществления ряда мер по данным направлениям система бухгалтерского учета и отчетности будет отвечать реальным и современным потребностям рыночной экономики, а бухгалтерская и аудиторская профессия выйдут на качественно новый этап своего развития.

1. В марте 2001 года Европейский союз объявил о предоставлении в рамках программы ТАСИС гранта в 2 000 000 евро на повышение квалификации россий­ских аудиторов и поддержку серьезной реформы системы аудита, направленной на то, чтобы данные о финансовом состоянии российских компаний стали более прозрачными [↑](#footnote-ref-1)