

УДК 338

**Некоторые направления развития аудиторской деятельности****Харисова Ф.И.**

Доктор экономических наук,  
профессор кафедры экономического анализа и аудита  
Казанского государственного финансово-экономического института

*Статья посвящена нововведениям в международных стандартах аудита и происходящих на их основе изменениях в регламентации аудиторской деятельности в России, поскольку аудиторские услуги традиционно носят международный характер. Развитие аудиторской деятельности в России предполагает тщательное изучение и заимствование новаций, которые вводятся в международные стандарты аудита, как общепризнанную основу эффективного ее осуществления на базе единой стратегии, методологии, системы контроля качества.*

*Ключевые слова: международные стандарты аудиторской деятельности, федеральные стандарты аудиторской деятельности, глобализация, конвергенция, концепция, риск-ориентация аудиторской деятельности, правила независимости аудиторов, модифицированное мнение в аудиторском заключении, международная унификация, модифицированное мнение в аудиторском заключении.*

Развитие глобализации мировой экономики предусматривает совершенствование ее составляющих, в числе которых аудиторская деятельность. Ее международная унификация подтверждается данными Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ – IFAC), в соответствии с которыми международные стандарты (МСА) приобретают все более широкий характер. Они приняты или взяты в качестве основы для национальных аудиторских стандартов в 126 юрисдикциях по всему миру. Соответственно возрастает значимость совершенствования стандартизации, как непрерывного, динамично развивающегося процесса, на базе которого разрабатываются национальные аудиторские стандарты и в том числе российские.

В настоящем действующие международные стандарты аудиторской деятельности усовершенствованы путем включения в них новых, модифицированных и частично обновленных стандартов. Некоторые из них, такие как стандарты этики, аудита, обзора, прочих соглашений по выражению уверенности и сопутствующих услуг, выпущены МФБ 1 января 2008 г. Ряд других МСА, которые были представлены в новой редакции в соответствии с проектом «Ясность», действуют в отношении аудита

финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 г. или после этой даты. Часть стандартов претерпели незначительные поправки. Это, например, «предложенные в новой редакции»:

- МСА 230 «Аудиторская документация»,
- МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности»,
- МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»,
- МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений»,
- МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков»,
- МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность» и др.

Среди «пересмотренных и предложенных в новой редакции» стандартов представлены, например, МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями», МСА 540 «Аудит расчетных оценок», МСА 600 «Использование работы другого аудитора» и др.

В свете происходящих изменений в России в 2006-2007 гг. в новой редакции траншами опубли-

кованы также проекты девятнадцати федеральных аудиторских правил (стандартов), одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине России. Среди них проекты аудиторских правил (стандартов):

- №1 «Цель и основные принципы аудитора финансовой (бухгалтерской) отчетности»,
- № 2 «Документирование аудита»,
- № 3 «Планирование аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»,
- № 4 «Существенность в аудите»,
- № 5 «Аудиторские доказательства»,
- № 10 «События после отчетной даты»,
- № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица»,
- № 12 «Согласование условий проведения аудита»,
- № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита»,
- № 16 «Аудиторская выборка»,
- № 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»,
- № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица»,
- №25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация»,
- № 35 «Аудиторские процедуры, выполняемые на основе оценки рисков»,
- № 39 «Аудит оценки по справедливой стоимости».

На мировом уровне дальнейшее развитие стандартизации в значительной мере отражает усиление риск-ориентации аудиторской деятельности, на которую акцентируется внимание после 2004 г. Эта концепция выражается в новых подходах к определению аудиторских рисков, оценке системы внутреннего контроля в рамках риска существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности, дальнейшему использованию результатов оценки рисков для повышения эффективности проведения аудиторских процедур. Такой концептуальный подход, реализованный в международных аудиторских стандартах через их изменение, у нас принят путем введения на их основе новшеств в федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФП(С)АД) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности». С этой же целью прежний стандарт № 8 объединен

с аудиторским федеральным правилом (стандартом) № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица» [1, с. 78].

Обновленная на международном уровне концепция контроля качества привела к появлению у нас нового ФП(С)АД № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях», в котором изложены требования к контролю качества деятельности на уровне аудиторской деятельности в целом [1, с. 271]. И также был усовершенствован российский ФП(С)АД № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту», в котором конкретизированы эти требования на уровне аудиторской проверки [1, с. 71].

Вслед за совершенствованием вышеназванного международного стандарта 260, принципиальные изменения внесены в российское ФП(С)АД № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника».

В ФЗ № 307 от 30.12.2008 г. «Об аудиторской деятельности» ранее принятое словосочетание «федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности» (ФП(С)АД) заменено на «федеральные стандарты аудиторской деятельности» (ФСАД). Полномочия по их утверждению Правительство РФ передало уполномоченному федеральному органу – Минфину России. 24 февраля 2010 г. он утвердил ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля» [2]. Приказом Минфина России № 46н от 20 мая 2010 г. утверждены еще три ФСАД [3], определяющие требования к аудиторскому заключению о бухгалтерской (финансовой) отчетности. Этот приказ вступил в силу с даты введения в действие постановления Правительства РФ № 586 от 2 августа 2010 г. об отмене федерального правила (стандарта) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» (действовавшего с 2002 по 2010 годы) [4].

В ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» содержатся требования к его форме, содержанию, порядку подписания и представлению. Другой стандарт (ФСАД 2/2010) – «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» установил требования к форме и содержанию аудиторского заключения, содержащего модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, а также порядку его формирования.

В ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении» определены требования к форме и содержанию такой информации, которая должна привлечь внимание пользователей отчетности к некоторым обстоятельствам. Речь идет об отра-

женном в бухгалтерской (финансовой) отчетности обстоятельстве, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания этой отчетности ее пользователями. Аудиторское заключение может включать привлекающую внимание часть также при наличии обстоятельства, хотя и не отраженного в отчетности, но которое может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности особенностей аудита, ответственности аудитора или его содержания.

17 августа текущего года приказом Минфина России № 90н утверждены еще два новых стандарта [5]. Приказ вступает в силу с даты введения в действие Постановления правительства РФ об упразднении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» и № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита». В нововведенном ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» отражены требования к проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в части обязанностей аудиторской организации, индивидуального аудитора по рассмотрению действий, выполненных обманным путем представителями собственника, руководства, сотрудниками аудируемого лица или другими лицами с целью извлечения незаконных выгод.

В другом новом ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита» приведены требования к порядку проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности касаясь обязанностей аудиторской организации, индивидуального аудитора по рассмотрению вопросов соблюдения клиентом требований нормативных правовых актов и выявлению при этом существенных искажений этой отчетности. Речь идет об искажениях, вызванных преднамеренными или непреднамеренными действиями (либо бездействием) аудируемого лица, противоречащими требованиям этих актов.

В рамках совершенствования профессиональной деятельности Международная Федерация Бухгалтеров выпустила также обновленный Глоссарий терминов стандартов аудиторской деятельности по состоянию на декабрь 2007 г. На базе этого документа 29 мая 2008 г. Совет по аудиторской деятельности при Минфине России опубликовал свод основных терминов, используемых в законодательстве Российской Федерации об аудиторской деятельности и федеральных аудиторских правилах (стандартах). В рассматриваемый Глоссарий включены также эквиваленты терминов на английском языке. Это руководство предназначено облегчить работу с

профессиональными стандартами, а также для их развития.

Комитет по международным стандартам этики выпустил поправки к существующему разделу 290 Кодекса этики профессиональных бухгалтеров по вопросам о «Независимости – Соглашениям по аудиту и обзору». Кроме того этот раздел был значительно углублен в части вопросов о «Независимости – прочих соглашениях по выражению уверенности». Ключевые изменения этого документа нашли оперативное отражение в действующем ныне Кодексе этики аудиторов России, соблюдение которого аудиторами является обязательным согласно ФЗ «Об аудиторской деятельности». На основе этих нововведений Совет по аудиторской деятельности при Минфине России одобрил проект «Правил независимости аудиторов России», обязательное выполнение которых при введении их в действие также предусмотрено вышеназванным ФЗ № 307 [1, с. 21]. Они разработаны в соответствии с Рекомендациями Комиссии Европейского Сообщества от 16 мая 2002 г., закрепленными в Постановлении о независимости аудиторов в ЕС. Этот документ включает 28 Правил [6].

Так, первое правило «Независимость от клиентов, ответственность и рамки» обязывает аудитора заявить в Договоре на оказание аудиторских услуг о своей независимости в отношении клиентов.

Требование независимости применяется:

– к самому аудитору, а также

– ко всем, кто может повлиять на конечный результат аудита, а именно:

а) ко всем лицам, которые напрямую вовлечены в аудит, включая партнеров по аудиту, менеджмент и персонал;

б) к специалистам, привлеченным для осуществления аудита из смежных профессий (юристам, специалистам по страхованию, налогам, финансам и др.);

в) ко всем лицам, которые внутри фирмы или аудиторской сети могли повлиять на результаты аудита.

В пятом правиле «Расценки» подчеркивается, что плата за аудиторские услуги должна быть адекватна затраченному на аудит времени и числу квалифицированного персонала, которые следуют профессиональным стандартам, принципам и процедурам проверки качества. В этом правиле прямо сказано о том, что аудитор не должен заключать договоры на проверки по значительно более низкой цене, чем предлагают другие аудиторские организации, поскольку это может привести к возникновению личной заинтересованности.

В пятнадцатом правиле – «Взаимоотношения с аудируемой организацией при переходе сотрудников» говорится о том, что если руководитель аудиторской проверки покинет аудиторскую фирму и займет ключевой управленческий пост в аудируемой орга-

низации, то такая ситуация должна рассматриваться как несущая опасность проведению независимого аудита. По этой причине должно пройти минимум 2 года, прежде чем он вправе это сделать.

23-е правило называется «Оказание не связанных с проверкой услуг». В нем подчеркивается необходимость воздерживаться от оказания персоналом, включенным в аудиторскую группу, не связанных с проверкой услуг, таких как, например, оказание клиенту услуг, связанных с трансформацией отчетности и др.

Согласно 25-му правилу «Оказание клиентам аудиторской проверки услуг помощи в арбитражных спорах» аудитор должен отказаться от оказания клиенту аудиторской проверки помощи в судебных спорах, которая влияет на суммы, отражаемые в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Рассматриваемые правила включают три приложения, в первом из которых приведен перечень ситуаций, наносящих ущерб независимости аудиторов, а также релевантные им рекомендации по сохранению независимости. Второе приложение представляет собой образец заявления о независимости аудитора. Третье приложение содержит тесты проверки соблюдения независимости аудиторской организацией, например, составляет ли гонорар от отдельной аудируемой организации (группы связанных сторон) за оказание аудиторских услуг значительную долю годового дохода аудиторской организации (более 50 процентов). Для исключения чрезмерной зависимости от одного клиента не рекомендуется превышать эту долю более чем на 50 процентов.

Обобщая некоторые направления развития аудиторской деятельности в России, можно резюмировать, что в настоящем у нас предпринимается немало усилий для конвергенции этой важнейшей инфраструктуры рыночной экономики с международным аудитом, как залогом ее развития. Однако при всей значимости ускоренного заимствования нововведений из теории западного аудита важнейшей проблемой остается их практическая реализация. Без этого невозможно качественное развитие аудита как науки и практической деятельности.

### Литература:

1. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Кодекс этики аудиторов России. – 7-е изд. – М.: «Ось-89», 2009. – 320 с.
2. Приказ Минфина РФ от 24.02.2010 № 16н «Об утверждении федерального стандарта аудиторской деятельности «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля. ФСАД 4/2010». – URL: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/9241.html>.
3. Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 № 46н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности» (вместе с «Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010). Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», «Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010). Модифицированное мнение в аудиторском заключении», «Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 3/2010). Дополнительная информация в аудиторском заключении») (Зарегистрировано в Минюсте РФ 07.07.2010 № 17736). – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=102446>.
4. Постановление Правительства РФ от 02.08.2010 № 586 «О внесении изменений в акты Правительства Российской Федерации». – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=103451>.
5. Приказ Минфина РФ от 17.08.2010 № 90н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности» (вместе с «Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010). Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», «Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 6/2010). Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита») (Зарегистрировано в Минюсте РФ 11.11.2010 № 18934) – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=106864>.
6. Правила независимости аудиторов России. Одобрены Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации. Протокол № 71 от 22 декабря 2008 г. – URL: [http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/12/PRAVILA\\_nezavisimos.doc](http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/12/PRAVILA_nezavisimos.doc).
7. Сборник Международных стандартов аудита, выражения уверенности и этики 2006 (МФБ). – Алматы: Палата аудиторов РК, 2007. – IV.
8. Ремизов Н.А., Сквирская Е.Л. Международные стандарты сегодня и завтра. – М.: ФБК. – 2005. – № 5. – С. 46-55.
9. Сквирская Е.Л. Новое в Международных стандартах аудита: документирование аудита. – М.: ФБК. – 2006. – № 3. – С. 44-50.

## Some Trends of Auditing Activities Development

*F. Kharisova*

*The Kazan State Finance and Economics Institute*

*The article refers to innovations in the international standards of auditing and changes in regulation of auditing activities in Russia, as far as auditing services are traditionally of international character. Development of auditing activities in Russia is based on precise analysis and adoption of innovations from international auditing standards that can serve as universally acknowledged ground of its effective functioning on the basis of unified strategy, methodology and quality control system.*

*Key words: international standards of auditing activities, Federal standards of auditing activities, globalization, convergence, concept, risk orientation of auditing activities, rules of auditors' independence, modified opinion in audit report, international unification.*

