

УДК 657.22

АНАЛИЗ АУДИТОРСКИХ СТАНДАРТОВ ТРЕТЬЕГО ПОКОЛЕНИЯ

© 2012 г.

Е.А. Мизиковский, С.В. Козменкова

Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского

skozmenkova@yandex.ru

Поступила в редакцию 17.02.2011

Анализируется система нормативного правового регулирования аудиторской деятельности, новые стандарты аудита, изданные в 2010 году, их основные отличия от стандартов предыдущего поколения, терминологическая база и даются предложения по дальнейшей стандартизации методики и практики аудита.

Ключевые слова: аудиторский стандарт, нормативные документы, аудиторское заключение, искажения, бухгалтерская (финансовая) отчётность.

Аудиторская деятельность, в том числе организация и методика проверок, во всём мире регулируются аудиторскими стандартами. На мировом уровне применяются следующие группы стандартов:

- международные стандарты аудита (МСА) – *International Standards of Auditing (ISA)*;
- в отдельных странах – национальные стандарты;
- на уровне саморегулируемых объединений аудиторов (СРО), аудиторских организаций и аудиторов – внутренние стандарты СРО.

В мировой практике существуют две концепции регулирования аудиторской деятельности, соответствующие мировым учётным системам, – континентальной и англо-американской (англо-американо-голландской; британо-американской).

Первая концепция распространена в таких странах, как Франция, Германия, Испания и других странах континентальной Европы и их бывших колониях. В этих странах осуществляется государственное регулирование аудита.

Вторая концепция соответствует англо-американской системе учёта и получила развитие в англоязычных странах (США, Великобритания, Канада и бывших английских колониях). В них аудит ориентирован в основном на внешних пользователей финансовой отчётности (акционеров, инвесторов, кредиторов и т.д.). Аудиторская деятельность в этих странах регулируется главным образом саморегулируемыми общественными объединениями профессиональных бухгалтеров.

В России система нормативного регулирования аудиторской деятельности стала складываться в начале 90-х годов XX столетия. Первоначально она была ориентирована на англо-американскую систему регулирования аудитор-

ской деятельности. В декабре 1993 года был издан указ президента РФ «Временные правила аудиторской деятельности на территории РФ», который действовал до 2001 года. С 1996-го и вплоть до 1999 года было разработано и издано 38 стандартов аудиторской деятельности. Данные стандарты не были нормативными документами, так как они были «одобрены» Комиссией по аудиторской деятельности при президенте Российской Федерации. При этом не было учтено, что системы судопроизводства в России и США имеют значительные отличия, так как в США при разрешении спорного вопроса относительно качества аудиторской проверки между аудируемым лицом и аудитором аудитор доказывает качество проверки, ссылаясь на стандарты той профессиональной организации, в которой он состоит. Суд принимает доказательства, основанные на таких стандартах. В России спорные вопросы рассматриваются на основе законодательных или нормативных документов, поэтому в конце 90-х годов аудиторы проигрывали судебные разбирательства только потому, что наши суды не принимали доказательств, основанных на стандартах, которые не являлись нормативными документами. Минфином РФ была поставлена задача: в связи с разработкой и переработкой новых МСА разработать и утвердить постановлением правительства РФ новые аудиторские стандарты второго поколения.

Начиная с 2001 года в России стала складываться новая система нормативного регулирования аудита. По соподчинённости нормативных документов можно говорить о четырёхуровневой системе нормативного регулирования аудита (табл. 1).

В августе 2001 года был утверждён Федеральный закон № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [1], в котором органом, регулирующим

Таблица 1

Нормативное регулирование аудиторской деятельности в РФ

Уровень	Наименование	Состав документов
I уровень	Законодательный	Федеральные законы
II уровень	Нормативный	Указы президента, постановления правительства РФ
III уровень	Методологический	Приказы, инструктивные письма министерств и ведомств
IV уровень	Организационный	Организационно-распорядительная документация СРО, аудиторских организаций

Таблица 2

Общая характеристика стандартов аудиторской деятельности

Группа стандартов	Характеристика	Примечания
Национальные стандарты аудиторской деятельности РФ первого поколения	38 стандартов, одобрены Комиссией по аудиторской деятельности при президенте РФ, 1996–1998 годы	Не являлись нормативными документами
Национальные стандарты аудиторской деятельности РФ второго поколения – Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД)	34 стандарта, утверждённые Постановлением Правительства РФ № 696 в период с 2002-го по 2008 год	Являются нормативными документами II уровня, остались действующими 30 стандартов
Национальные стандарты аудиторской деятельности РФ третьего поколения – Федеральные стандарты аудиторской деятельности (ФСАД)	6 стандартов, утверждённых приказами Минфина РФ в 2010 году	Являются нормативными документами III уровня

Таблица 3

Стандарты аудиторской деятельности, введённые в действие в 2010 году

Наименование МСА	Новые ФСАД	Заменённые ФПСАД
МСА-700 «Заключение аудитора по финансовой отчётности»	ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчётности и формирование мнения о её достоверности» [3]	ФПСАД № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчётности»
	ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» [4]	
	ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении» [5]	
–	ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля» [6]	–
МСА-240 «Мошенничество и ошибка»	ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» [7]	ФПСАД № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»
МСА-250 «Учёт законов и правил при аудите финансовой отчётности»	ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита» [8]	ФПСАД № 14 «Учёт требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита»

щим аудиторскую деятельность, было определено Правительством РФ. В соответствии с данным Законом, начиная с 2002 года, были разработаны и утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации № 696 от 23.09.2002 г. тридцать четыре аудиторских стандарта второго поколения. Они относятся ко второму уровню нормативного регулирования аудита.

В декабре 2008 года был утверждён Федеральный закон № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [2], в котором органом, регулирующим аудиторскую деятельность, был признан Минфин РФ, поэтому те стандарты, которые разрабатываются вновь, утверждаются прика-

зами Минфина РФ. Данные стандарты относятся к третьему уровню нормативного регулирования (табл. 2).

В 2010 году были разработаны и вступили в действие 6 аудиторских стандартов третьего поколения (табл. 3).

Таким образом, из данных таблицы следует, что национальные аудиторские стандарты – ФСАД формируются с учётом МСА, но не идентичны им. Так, разработан и действует МСА 700, которому соответствуют три российских стандарта – ФСАД 1/2010, 2/2010 и 3/2010. В данных стандартах дана очень подробная характеристика аудиторского заключения с многочисленными примерами. Считаем этот вари-

ант – разрабатывать национальные стандарты с учётом МСА, не повторяя их полностью, – наиболее правильным.

По результатам анализа следует обратить внимание на терминологию, данную в законодательных и нормативных актах по аудиту. До 2008 года отчётность в аудите называлась «финансовая (бухгалтерская)», в законе № 307-ФЗ уже применяется термин «бухгалтерская (финансовая) отчётность» [2]. Действительно, бухгалтерский учёт подразделяется на бухгалтерский финансовый и бухгалтерский управленческий учёт. Однако следует иметь в виду, что за рубежом отчётность, предоставляемая внешним пользователям, называется именно финансовой, в России – бухгалтерской. В 2010 году в РФ был утверждён Федеральный закон № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчётности» [9], в статье 3 которого сказано, что:

во-первых, консолидированная финансовая отчётность составляется по МСФО;

во-вторых, консолидированная финансовая отчётность организации составляется наряду с бухгалтерской отчётностью этой организации, составляемой в соответствии с Федеральным законом № 129-ФЗ от 29.11.2006 г. «О бухгалтерском учёте».

Таким образом, под финансовой отчётностью понимается консолидированная отчётность, под бухгалтерской – индивидуальная отчётность. Вместе с тем аудиторская проверка проводится в первую очередь в отношении консолидированной отчётности взаимосвязанных организаций, а также тех, чьи ценные бумаги обращаются на фондовых биржах. Исходя из вышесказанного, считаем более правильным в обязательном аудите финансовой отчётности употреблять термин «финансовая отчётность». Следует также иметь в виду, что в международных стандартах аудита разработан и применяется глоссарий терминов. Это обеспечивает единообразие в терминологии. В России глоссарий терминов, разработанный в 90-е годы, полностью устарел, поэтому срочно требуется разработка глоссария для стандартов нового поколения.

В стандартах аудиторской деятельности есть и другие проблемные вопросы, которые затрагивают методику, организацию и практику аудита. Так, например, в ФСАД 5 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» [7], в отличие от ранее действовавшего ФПСАД №13 и МСА 240, рассматриваются только недобросовестные действия, которые явились причиной существенных искажений бухгалтерской отчётности. Возникает вопрос: кто будет квалифицировать данные действия как недобросовестные? Далее, в п. 9

признаётся, что аудитор не во всех случаях может определить, являются ли искажения результатом недобросовестных действий или ошибки в областях, зависящих от суждения, например, таких как оценочные значения [3]. В то же время из стандарта убрали понятие «ошибка». Между тем противоречия между бухгалтерским и налоговым законодательством, часто меняющиеся правила в бухгалтерском учёте и налогообложении ставят практиков в трудное положение в вопросе, как отразить ту или иную операцию. Именно это зачастую приводит к непреднамеренным ошибкам. Также нужно разобраться, что имеется в виду в международной практике в этом случае. Дело в том, что за рубежом аудиторами называются и государственные контролёры, в обязанности которых входит вопрос, как определить и квалифицировать искажение: как ошибку или мошенничество. В России внешние аудиторы не должны определять подлинность документов (это подтверждено и в п. 12 данного стандарта), их цель – выразить мнение о достоверности бухгалтерской финансовой отчётности во всех существенных аспектах. Если искажение больше, чем уровень существенности, аудитор модифицирует аудиторское заключение.

В действительности, в отдельных случаях аудитор может определить, что искажение вызвано недобросовестным действием. Что делать в этом случае? Это очень сложный в психологическом отношении вопрос. В новом ФСАД 5, п. 58, так же как и в ранее действовавшем ФПСАД № 13, рекомендуется определить наличие своей ответственности и наличие обязанности сообщить информацию об искажениях, возникших в результате недобросовестных действий, лицу или лицам, назначившим аудитора, а в установленных случаях – уполномоченным органам [7]. Во-первых, в Федеральном законе № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» такой обязанности у аудитора не определено; во-вторых: как соотносить данные действия с принципом конфиденциальности, который определён в договоре оказания аудиторских услуг и за невыполнение которого следует также ответственность аудитора. Думается, что в любых случаях аудитор должен сообщить информацию о выявленных им существенных ошибках и недобросовестных действиях лицу, подписавшему договор оказания аудиторских услуг, и, если не предпринимается никаких действий по их исправлению, отказаться от проведения проверки.

В ФСАД 5 определяются также действия аудитора в случае выявления недобросовестных действий. Так, аудитор должен направить запросы руководству аудируемого лица и работ-

Таблица 4

Цель аудита	
Наименование документа	Определение
№ 119-ФЗ, [1, ст.1]	Выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности аудируемых лиц и соответствия порядка ведения бухгалтерского учёта законодательству Российской Федерации
№ 307-ФЗ, [2, ст.1]	Выражение мнения о достоверности бухгалтерской финансовой отчётности во всех существенных аспектах

никам для выяснения у них сведений о каких-либо фактически совершённых или подозреваемых недобросовестных действиях и о факторах риска недобросовестных действий (п. 17). Далее разъясняется цель данных запросов: ответы могут дать респондентам возможность передать аудитору информацию, которую они не могут ему сообщить иным способом (п. 19, б). Возникает вопрос, какими должны быть эти запросы: анонимными? Тогда зачем они нужны, ведь они не могут служить доказательствами. Думается, лучше, если такие тесты будут переданы и подписаны конкретными работниками аудируемого лица. В этом случае они будут служить доказательством предпринятых аудитором действий и снимут с него ответственность, если впоследствии будет доказано, что было выдано ложное аудиторское заключение.

При анализе ФСАД 6/2010 приходится возвращаться к цели аудита (табл. 4).

Цель аудита финансовой отчётности привели в соответствие с международными требованиями и определениями. Это не означает, что не требуется проверять учтённые хозяйственные операции на предмет соответствия их нормативным документам, так как отчётность является достоверной, только если оценка имущества и обязательств, учёт хозяйственных операций соответствуют нормативной базе. Цель должна разлагаться на задачи. В аудите, как в нормативных документах, так и в научных источниках, цель аудита бухгалтерской (финансовой) отчётности чётко определена, а по формулировке задач нет единого мнения. Считаем, что аудиторская проверка бухгалтерской (финансовой) отчётности включает следующие задачи:

- проверка соответствия законодательству РФ порядка ведения бухгалтерского учёта, оценки имущества и обязательств, отражения их в отчётности;

- выражение мнения о непрерывности деятельности аудируемого лица;

- проверка наличия связанных сторон (аффилированных лиц) и их влияния на хозяйственные операции и финансовые результаты аудируемого лица.

Итак, проведённый анализ свидетельствует, что нормативная база аудита требует дальнейшего совершенствования, которое должно начаться с разработки глоссария терминов и определений, подлежащих в дальнейшем включению в разрабатываемые аудиторские стандарты.

Список литературы

1. Об аудиторской деятельности. Федеральный закон от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ (отменён).
2. Об аудиторской деятельности. Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ.
3. Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчётности и формирование мнения о её достоверности. ФСАД 1/2010. Утв. Приказом Минфина РФ от 20.05.2010 г. № 46н.
4. Модифицированное мнение в аудиторском заключении. ФСАД 2/2010. Утв. Приказом Минфина РФ от 20.05.2010 г. № 46н.
5. Дополнительная информация в аудиторском заключении. ФСАД 3/2010. Утв. Приказом Минфина РФ от 20.05.2010 г. № 46н.
6. Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля. ФСАД 4/2010. Утв. Приказом Минфина РФ от 20.05.2010 г. № 46н.
7. Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита. ФСАД 5/2010. Утв. Приказом Минфина РФ от 17.08.2010 г. № 90н.
8. Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита. ФСАД 6/2010. Утв. Приказом Минфина РФ от 17.08.2010 г. № 90н.
9. О консолидированной финансовой отчётности. Федеральный закон № 208-ФЗ от 27.07.2010 г.

ANALYSIS OF THIRD-GENERATION AUDIT STANDARDS

E. V. Mizikovskiy, S. V. Kozmenkova

The article examines the system of normative legal regulation of auditing, new auditing standards issued in 2010, their main differences from the previous generation of standards, and the terminology base. Some proposals are given concerning further standardization of methods and practices of auditing.

Keywords: auditing standards, regulations, audit report, distortions, accounting (financial) reporting.