

## 4.2. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА

Имамеева Р.А., аспирант кафедры аудита  
Всероссийского заочного  
финансово-экономического института

Статья написана на актуальную тему, посвященную конвергенции международных стандартов аудита (МСА), рассмотрению комплекса мер по адаптации МСА в российских условиях.

В статье рассматриваются основные отличия международных стандартов аудита от российских, делаются обоснованные выводы о необходимости сближения российских национальных стандартов аудита с международными.

В качестве решения проблемы приводится комплекс мер, который, как предполагается, должен способствовать процессу конвергенции международных стандартов аудита в российских условиях.

- унификация и строгая регламентация процесса утверждения стандартов;
- упорядочение структуры стандартов, их нумерации и введение перекрестных ссылок на МСА;
- вопросы соответствия ФПСАД с МСА;
- обязательства организаций – членов МФБ в отношении разработки стандартов;
- Механизм постоянного контроля и совершенствования ФПСАД.

Рассматривается предлагаемая структура и новая нумерация национальных стандартов аудита.

В 2004 г. в IFAC (Питер Вонг) проводились исследования проблем и достижений в области адаптации и применения проблем МСА в разных странах мира. Был сделан вывод, что не существует универсального определения «адаптации» национальных стандартов к международным стандартам и что необходимо разработать системный подход к процессу адаптации национальных стандартов аудита к международным стандартам, описав основные задачи, стоящие перед основными группами заинтересованных сторон. В общих, основополагающих чертах эти задачи едины для всех стран, вставших на путь международной конвергенции своих национальных стандартов со стандартами, признанными в международном масштабе. Исследование проводилось на основе интервью и встреч с международными регуляторами, разработчиками стандартов, представителями членов IFAC, региональных бухгалтерских организаций, а также аудиторами и пользователями финансовой информации. В результате плодотворных дискуссий были определены 6 основных препятствий для конвергенции:

- разработанные стандарты нелегко переводить на другие языки. Необходимо установить процедуру, с помощью которой при разработке высококачественных стандартов учитывались бы потребности неанглоговорящих пользователей;
- сложность и структура стандартов;
- частота, объем и сложность изменений, вносимых в стандарты;
- трудность использования малыми и средними предприятиями, а также бухгалтерскими фирмами;
- потенциальная нехватка знаний у тех, кто должен применять стандарты;
- недостаточное понимание значения термина «международная конвергенция».

Рассматривая в сравнении международные стандарты аудита и действующие в настоящее время стандарты аудита Российской Федерации, можно обратить внимание на основные различия между международными и российскими стандартами аудита, а так-

же на моменты, от которых зависит дальнейшая унификация российских аудиторских стандартов:

- процесс утверждения стандартов;
- структура стандартов, нумерация и перекрестные ссылки на МСА;
- вопросы соответствия ФПСАД с МСА;
- обязательства организаций – членов МФБ в отношении разработки стандартов;
- механизм постоянного контроля и совершенствования ФПСАД.

На протяжении уже значительного времени четко прослеживается тенденция по стандартизации аудиторской деятельности в международном масштабе. Прежде всего, это обстоятельство обусловлено интернационализацией экономик стран мира, что и привело к необходимости унификации стандартов аудита для того, чтобы результаты аудита могли признаваться вне зависимости от национальной принадлежности аудиторов. Аудиторские стандарты формулируют единые основополагающие предписания, определяющие нормативные требования к качеству и надежности аудита и обеспечивающие гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении.

Порядок проверки достоверности финансовой отчетности во многом носит объективный характер, как по методологии, так и по принципам такой проверки. В этой связи каждой стране нет причин создавать полностью уникальную систему профессиональных аудиторских стандартов, речь может идти только об актуальности разработки отдельных национальных стандартов, отражающих специфику законодательства и экономической ситуации в той или иной стране. Качество аудита также носит объективный характер и ни в коей мере не должно зависеть от национальных особенностей.

Подход к использованию международных стандартов аудита может быть различен: в одних странах применяются самостоятельно разработанные национальные стандарты, которые весьма близки к МСА по содержанию, хотя могут значительно отличаться по форме; в других странах утверждают в качестве национальных стандартов МСА с комментариями или без.

Осуществляя комплекс работ по адаптации важнейших из МСА применительно к условиям российской экономики, нужно исходить из того понимания, которое им придают сами западные аудиторы. А оно состоит в том, что общепризнанные теория и практика аудита рассматривают стандарты аудита весьма противоречиво. Соответственно, на эту тему есть различные точки зрения.

Прежде всего, соблюдение действующих в той или иной стране аудиторских стандартов – это всего лишь минимальный уровень, ориентируясь на который можно судить о качестве осуществляемого аудита, да и то с известной приближенностью, но они защищают аудиторов от необоснованных судебных преследований. В международной практике утвердилось мнение, что когда профессиональное аудиторское обслуживание хозяйственных систем осуществляется без грубых нарушений общепринятых аудиторских стандартов, то достигается необходимое и достаточное качество такого обслуживания (и не более того).

Вместе с тем, реальные условия выполнения той или иной хозяйственной системой ее функции намного богаче и разнообразнее подобных схематических построений, которые могут быть предусмотрены в аудиторских стандартах. Реальные условия, с этой точки зрения, заставляют практических аудиторов ориентироваться на

стандарты как всего лишь на вспомогательный материал, который не должен довлеть над аудитором, но который должен помогать ему при проведении специальных тестов и проверок информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности и в данных учета исследуемых хозяйственных систем. Таким образом, аудитор не просто слепо ориентируется только на ПСАД, но, сверяясь с ними, он совершенствует свое профессиональное мастерство и приобретает необходимый опыт.

Очевидно, что спектр проблем, стоящих перед любой страной, решившей взять за основу своих национальных стандартов по аудиту международные стандарты аудита, огромен. Это и перевод стандарта, и адаптация его к национальному законодательству, и временной аспект. Надо отметить, что сейчас МФБ идет навстречу национальным разработчикам стандартов и дает определенный льготный период, когда стандарт уже создан, опубликован, но он вступит в силу через 6-9 месяцев. Это позволяет странам перевести и адаптировать соответствующий национальный стандарт. Другие проблемы, которые стоят перед разработчиками, – это полная или частичная адаптация, нумерация стандартов, поскольку в России нет соответствия с нумерацией МСА, когда и какие стандарты разрабатывать, как наиболее эффективно гармонизировать национальные стандарты с международными.

Рассмотрим в сравнении международные стандарты аудита и действующие в настоящее время стандарты аудита Российской Федерации. Если рассматривать структуры МСА и ФПСАД, то можно обратить внимание, что различия еще заключаются в том, что по российским стандартам разработана и находится на согласовании в Минфине только основная часть – стандарты и задания. А в международном издании есть еще и другие разделы, которые взаимосвязаны между собой и составляют единое целое.

К 1 июля 2006 года переработаны действующие федеральные аудиторские стандарты (ФСАД) и разработаны новые, которые соответствуют МСА по состоянию на 31 декабря 2005 г.

Отличительными особенностями МСА являются следующие.

1. Глоссарий, все аудиторские стандарты (ISAs 100-999) и комментарии к ним (IAPS 1000-1999 – международные Положения по аудиторской практике) издаются одним сборником, так что запутаться в их поиске невозможно.
2. Структура МСА последовательно отражает все этапы практики проведения аудита.
3. Разъяснения публикуются в том же сборнике ((IAPS 1000-1999).

Основными отличиями российских стандартов от международных являются:

- отсутствие нумерации в соответствии с нумерацией международных стандартов;
- структура ФПСАД не отражает порядок проведения проверки;
- отсутствие разъяснений, пособий и рекомендаций (форм, процедур, необходимых для единого понимания и применения аудиторских стандартов на практике). Не предусмотрен пакет практических рекомендаций по аудиту.

В российских стандартах используется только одна структура, придуманная разработчиками, – «очередь». ФПСАД вводятся в действие «пакетами», обозначаются номером очереди, и никак при этом не отражают порядок проведения аудиторской проверки. Единственный «плюс» ФПСАД в том, что они, в отличие от «российских», собраны вместе (постановление №696).

Рассматривая в сравнении международные стандарты аудита и действующие в настоящее время стандарты аудита Российской Федерации можно обратить внимание также на моменты, от которых зависит дальнейшая унификация российских аудиторских стандартов:

- процесс утверждения стандартов;
- структура стандартов, нумерация и перекрестные ссылки на МСА;
- вопросы соответствия ФПСАД с МСА;
- обязательства организаций – членов МФБ в отношении разработки стандартов;
- механизм постоянного контроля и совершенствования ФПСАД.

Указанные выше моменты были рассмотрены исходя из допущений, что:

- проект Федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» вступит в силу в его существующей редакции. После того как этот закон вступит в силу, российские стандарты аудита должны будут соответствовать МСА;
- в соответствии с пунктом 14 МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» финансовая отчетность не должна содержать указание на соответствие с МСФО, если только она не соответствует всем требованиям МСФО;
- пункт 53 пересмотренного стандарта МСА 700R «Отчет независимого аудитора по полному комплексу финансовой отчетности общего назначения» гласит, что аудиторский отчет может иметь ссылку на проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита при условии, что аудитор воспользовался всеми действующими МСА, которые имеют отношение к данному аудиту (стандарт МСА 700R, вступающий в силу 31 декабря 2006 года, будет особенно полезен и интересен для аудиторов, работающих в странах, применяющих как национальные, так и международные стандарты аудита).

Организации – члены МФБ должны доводить до сведения своих участников все международные стандарты, соответствующие методические рекомендации и иные документы, издаваемые Комитетом по международным стандартам аудита (КМСА).

КМСА также выпускает соответствующие методические рекомендации и другие нормативные документы. Описание международных стандартов, соответствующих методических рекомендаций и других нормативных документов с указанием их сферы применения содержится в предисловии к международным стандартам контроля качества, аудита, заданий по подтверждению достоверности информации и оказания сопутствующих услуг.

При разработке международных стандартов и соответствующих методических рекомендаций КМСА выносит предлагаемые международные стандарты, а также, как правило, предлагаемые методические рекомендации, на публичное обсуждение.

Организациям – членам МФБ рекомендуется уведомлять своих участников обо всех проектах документов, которые выносятся на обсуждение КМСА, и предлагать им представлять свои замечания от лица тех участников, которые заинтересованы в разработке стандартов контроля качества, аудита, заданий по подтверждению достоверности информации и оказания сопутствующих услуг.

Организации – члены МФБ должны прилагать максимум усилий с целью обеспечения включения международных стандартов и соответствующих методических рекомендаций, издаваемых КМСА, в свои национальные стандарты или иные нормативные документы; в тех

случаях, когда ответственность за разработку национальных стандартов или иных нормативных документов лежит на третьих лицах, убедить ответственных исполнителей включить международные стандарты и соответствующие методические рекомендации в разрабатываемые национальные стандарты или иные нормативные документы; содействия практическому применению международных стандартов и соответствующих методических рекомендаций или национальных стандартов и иных нормативных документов, которые включают требования международных стандартов и соответствующих методических рекомендаций.

Хотя Устав МФБ и настоящее Положение признают национальные стандарты, организации – члены МФБ при выполнении обязанностей членов МФБ должны считать одной из своих главных задач сближение национальных стандартов и иных нормативных документов с международными стандартами и соответствующими методическими рекомендациями, издаваемыми КМСА.

Правительства разных стран, регуляторы, международные и национальные разработчики стандартов, компании, предоставляющие финансовую отчетность, и аудиторы, а также другие участники процесса составления финансовой отчетности играют одинаково важную роль в обеспечении международной конвергенции.

Причем самым большим вопросом для участников конвергенции остается дилемма – «подготовка или готовность к принятию международных стандартов». Что должно быть сделано на национальном уровне? Какая поддержка, если таковая вообще имеется, может ожидать от международных разработчиков стандартов? Как могут национальные инициативы внести свой вклад в дело международной конвергенции, затронуть практику аудита в стране, какие действия должны быть предприняты, чтобы быть результативными, и кто должен предпринять эти действия? Как может образование и обучение профессиональных бухгалтеров идти в ногу с меняющимися международными стандартами? Кто будет информировать инвесторов, аналитиков, журналистов и общество относительно этих изменений и их последствий? Как международная конвергенция продвигается? Эти и другие вопросы будут подняты и впоследствии. Все участники международной конвергенции стандартов аудита – от IFAC до региональных и национальных профессиональных бухгалтерских организаций, от международных до национальных разработчиков стандартов и международных и национальных законодательных органов – могут и должны принимать активное участие в решении этих вопросов.

Рассмотрим комплекс мер, который, как предполагается, должен способствовать процессу конвергенции международных стандартов аудита в российских условиях.

### 1. Унификация и строгая регламентация процесса утверждения стандартов

В настоящее время новые стандарты и изменения, вносимые в действующие стандарты, подлежат утверждению Правительством Российской Федерации в форме постановления. С сентября 2002 г. по август 2006 г. был утвержден 31 ФПСАД. Процесс утверждения занимает очень много времени и представляется не соответствующим современным требованиям официального утверждения стандартов аудита. Обновленные стандарты планируется ввести еще пятью очередями.

### 2. Упорядочение структуры стандартов, их нумерации и введение перекрестных ссылок на МСА

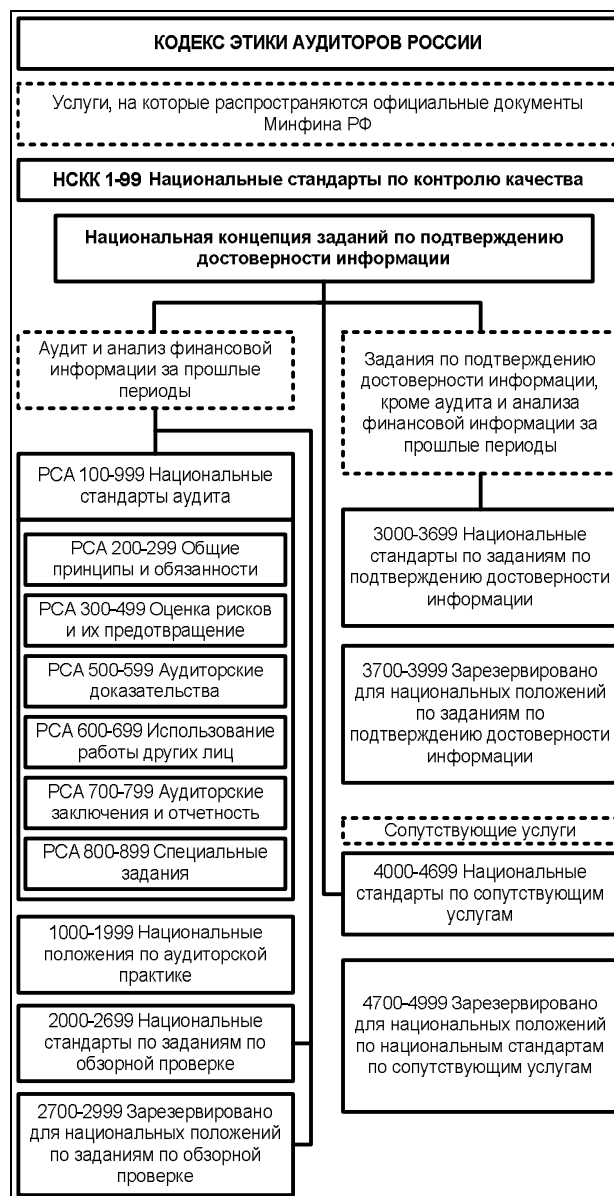


Рис. 1. Предлагаемая структура национальных стандартов

Анализ структур российских и международных стандартов аудита показывает, что существующая система не соответствует МСА и создает определенные трудности для понимания целей и взаимосвязи между стандартами. В настоящее время одновременно действуют и федеральные стандарты (с 2002 года), и «российские» – одобренные Комиссией по аудиторской деятельности (до 2002 года). И хотя общепринято, что федеральные автоматически отменяют соответствующие «российские», но часто «российские» стандарты более подробно освещают суть вопроса, так что исполнители, за неимением других рекомендаций и разъяснений, вынуждены их использовать.

В 2005 г. МФБ опубликовала новую версию «Структуры официальных положений, издаваемых Комите-

том по разработке Международных стандартов аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB)», которое вошло в издание 2004 года «Сборника международных стандартов аудита, заданий, обеспечивающих уверенность и этики». Данная структура включает в себя следующие официальные положения МФБ:

- Международные стандарты контроля качества (ISQC 1);
- Международная концептуальная основа выполнения заданий, обеспечивающих уверенность;
- Международные стандарты аудита (ISA 100-999);
- Международные практические рекомендации по аудиту (IAPS 1000-1100);
- Международные стандарты выполнения заданий по обзору (ISRE 2000-2699);
- Международные стандарты выполнения заданий, обеспечивающие уверенность (ISAE 3000-3699);
- Международные стандарты по сопутствующим услугам (ISRS 4000-4699).

Основной принцип построения этой структуры заключается в том, чтобы сгруппировать стандарты по их целям и зарезервировать достаточное место для будущих стандартов с таким расчетом, чтобы в дальнейшем не изменять всю структуру в целом.

К настоящему времени для российских стандартов аудита подобная система не введена, и, насколько известно, ее введение в ближайшем будущем не планируется. На данном этапе ФПСАД присваивается порядковая нумерация, то есть существующая система

не соответствует МСА и создает определенные трудности для понимания целей и взаимосвязи между стандартами. В настоящее время целесообразно было бы принять структуру и нумерацию МСА, как только это станет возможным.

В своей структуре стандарты взаимосвязаны и поэтому включают перекрестные ссылки. Отсутствие сведений о номере российского ФПСАД на стадии его разработки делает невозможным включить соответствующие сноски и перекрестные ссылки на другие стандарты, которые также находятся в стадии разработки. В этой связи, разработка и внедрение унифицированной системы классификации и нумерации ФПСАД должна стать первым шагом в процессе пересмотра стандартов, который необходимо завершить до начала работ над новыми стандартами.

Поскольку МФБ уже внедрила новую структуру и нумерацию стандартов и так как не известно, как будут развиваться события в ближайшие 10-20 лет, целесообразно принять структуру, используемую МФБ.

Каждый ФПСАД должен включать такую вспомогательную информацию как «дату вступления в силу», «оглавление документа», «специальные комментарии по ожидаемым изменениям».

Рассмотрим структуру ФПСАД, составленную по аналогии со структурой МСА (см. рис. 1 и табл. 1).

Таблица 1

ПРЕДЛАГАЕМАЯ СТРУКТУРА И НУМЕРАЦИЯ ФПСАД

№	Название МСА (рус.)	Нумерация		Название ФСАД
		Предлагаемая	Существующая	
NA	Глоссарий	б/н	42	Глоссарий
Международные стандарты по контролю качества (ISQCs 1-99)		Национальные стандарты по контролю качества (1-99)		
1	Контроль качества в фирмах, которые проводят аудит и анализ финансовой информации за прошедшие периоды, а также другие задания по подтверждению достоверности информации и сопутствующих услуг	1	36	Контроль качества в фирмах, которые проводят аудит и анализ финансовой информации за прошедшие периоды, а также другие задания по подтверждению достоверности информации и сопутствующих услуг
Международная концептуальная основа заданий по подтверждению достоверности информации		Национальная концептуальная основа заданий по подтверждению достоверности информации		
б/н	Общие принципы проведения заданий, обеспечивающих уверенность	б/н	24	Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами
Международные стандарты аудита (ISAs 100-999)		Национальные стандарты аудита (PCA 100-999)		
Общие принципы и обязанности (ISAs 200-299)		Общие принципы и обязанности (PCA 200-299)		
200	Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности	200	1	Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности
210	Согласование условий проведения аудита	210	12	Согласование условий проведения аудита
220	Контроль качества при проведении аудита финансовой информации за прошедший период	220	7	Внутренний контроль качества аудита
230R	Аудиторская документация	230	2	Документирование аудита
240	Обязанности аудитора по рассмотрению фактов возможного мошенничества	240	13	Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита
250	Применение законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности	250	14	Учет требований нормативных правовых актов РФ в ходе аудита
260	Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица	260	22	Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника
Оценка рисков и их предотвращение (ISAs 300-499)		Оценка рисков и их предотвращение (PCA 300-499)		
300	Планирование аудита Финансовой отчетности	300	3	Планирование аудита
315	Понимание рода и сферы деятельности субъекта и оценка рисков существенных искажений в финансовой отчетности	315	32	Понимание рода и сферы деятельности субъекта и оценка рисков существенных искажений в финансовой отчетности
320	Существенность в аудите	320	4	Существенность в аудите

№	Название МСА (рус.)	Нумерация		Название ФСАД
		Предлагаемая	Существующая	
330	Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски	330	33	Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски
402	Особенности проведения аудита организаций, использующих обслуживающие организации	402	25	Особенности проведения аудита организаций, использующих обслуживающие организации
Аудиторские доказательства (ISAs 500-599)		Аудиторские доказательства (РСА 500-599)		
500	Аудиторские доказательства	500	5	Аудиторские доказательства
501	Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях	501	17	Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях
505	Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников	505	18	Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников
510	Особенности первой проверки аудируемого лица	510	19	Особенности первой проверки аудируемого лица
520	Аналитические процедуры	520	20	Аналитические процедуры
530	Аудиторская выборка	530	16	Аудиторская выборка
540	Аудит оценочных значений	540	21	Особенности аудита оценочных значений
545	Аудит проведения оценки справедливой стоимости и раскрытия информации по ней	545	37	Аудит проведения оценки справедливой стоимости и раскрытия информации по ней
550	Аффилированные лица	550	09	Аффилированные лица
560	События после отчетной даты	560	10	События после отчетной даты
570	Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица	570	11	Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица
580	Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица	580	23	Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица
Использование работы другого аудитора (ISAs 600-699)		Использование работы другого аудитора (РСА 600-699)		
600	Использование результатов работы другого аудитора	600	28	Использование результатов работы другого аудитора
610	Рассмотрение работы внутреннего аудита	610	29	Рассмотрение работы внутреннего аудита
620	Использование работы эксперта	620	34	Использование аудитором работы эксперта
Аудиторские заключения и отчетность (ISAs 700-799)		Аудиторские заключения и отчетность (РСА 700-799)		
700R	Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплексу финансовой отчетности	700	06	Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности
710	Сопоставления	710	26	Сопоставления
720	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность	720	27	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность
Специальные задания (ISAs 800-899)		Специальные задания (РСА 800-899)		
800	Отчет по специальному аудиторскому заданию	800	39	Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию
Международные практические рекомендации по аудиту (IAPS 1000-1999)		Национальные практические рекомендации по аудиту (1000-1999)		
1000	Процедуры межбанковского подтверждения	1000		Необходимо разработать
1004	Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами	1004		Необходимо разработать
1005	Особенности аудита малых предприятий	1005		Необходимо разработать
1006	Аудит финансовой отчетности банков	1006		Необходимо разработать
1010	Рассмотрение проблем экологии при аудите финансовой отчетности	1010		Необходимо разработать
1012	Проведение аудита производных финансовых инструментов	1012		Необходимо разработать
1013	Электронная коммерция – влияние на аудит финансовой отчетности	1013		Необходимо разработать
1014	Отчет аудиторов о соблюдении норм МСФО	1014		Необходимо разработать
Международные стандарты по заданиям по обзорной проверке (ISRE 2000-2699)		Национальные стандарты по заданиям по обзорной проверке (2000 – 2699)		
2400	Задания по обзорной проверке финансовой информации	2400	35	Задания по обзорной проверке финансовой информации
2410R	Обзор промежуточной финансовой информации, подготовленной аудитором компании	2410	47	Обзор промежуточной финансовой информации, подготовленной аудитором компании
Задания по подтверждению достоверности информации, кроме аудита или обзорной проверки финансовой информации прошлых периодов (ISAEs 3000-3399)		Задания, по подтверждению достоверности информации, кроме аудита или обзорной проверки финансовой информации прошлых периодов (3000-3399)		
Международные стандарты по заданиям, подтверждающим достоверность информации (ISAEs 3000-3699)		Национальные стандарты по заданиям, подтверждающим достоверность информации (3000-3699)		
3000R	Задания, обеспечивающие уверенность, кроме аудита или обзорной проверки	3000	40	Задания, обеспечивающие уверенность, кроме аудита или обзорной проверки
Стандарты по специальным вопросам (3400-3699)		Стандарты по специальным вопросам (3400-3699)		
3400	Проверка прогнозной финансовой информации	3400	41	Проверка прогнозной финансовой информации
Международные стандарты по сопутствующим услугам (ISRS 4000-4699)		Национальные стандарты по сопутствующим услугам (4000 – 4699)		
4400	Задания по выполнению согласованных процедур	4400	30	Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации
4410	Задания по компиляции финансовой информации	4410	31	Задания по компиляции финансовой информации
Зарезервировано для IRSPS 4700-4999		Зарезервировано для IRSPS 4700-4999		

### 3. Вопросы соответствия ФПСАД с МСА

К настоящему времени в Российской Федерации действует 31 ФПСАД. Они были разработаны на основе МСА, но находятся не в полном соответствии с ними. С одной стороны, в свое время не ставилась цель разрабатывать ФПСАД в полном соответствии с МСА, а, с другой стороны, в МФБ не существовало официально установленных правил, регламентирующих процесс разработки национальных стандартов. Была поставлена задача по разработке дополнительных ФПСАД в соответствии с МСА. В то же самое время эти новые стандарты должны были согласоваться с уже действующими 23 ФПСАД. В этой связи были выявлены две основные области, по которым отмечались расхождения.

#### *Термины и определения*

Термины и определения – в России на протяжении многих лет разрабатывалась специфическая аудиторская терминология. Она используется аудиторами в их повседневной работе и включена в действующие ФПСАД. Вместе с тем, Глоссарий терминов и определений пока еще не был утвержден в форме стандарта, и аналитическая работа по подготовке Глоссария терминов и его обсуждение с аудиторами и представителями аудиторской профессии свидетельствуют о необходимости внесения изменений в целый ряд традиционно используемых терминов и определений.

Основная цель подготовленного проекта Глоссария – согласование его терминологии с МСА. Однако перечисленные выше ограничивающие обстоятельства препятствовали внесению изменений в термины, которые использовались в существующих ФПСАД. Возникали и другие вопросы, связанные с несоответствием, когда российское законодательство и нормативные акты предписывали использование других терминов или их определений или когда отдельные специфические термины не используются в Российской Федерации в силу определенных пробелов в действующем законодательстве и нормативных актах. Поэтому подготовленный проект Глоссария содержит сноски на имеющиеся расхождения с соответствующими пояснениями для их последующего рассмотрения.

Необходимо учесть наличие некоторых расхождений и включить задание по пересмотру всего комплекта действующих ФПСАД в план будущей работы по разработке стандартов. В этой связи необходимо провести тщательный анализ дополнений, изъятий и изменений, внесенных ранее в ФПСАД, и провести последующую корректировку тех из них, которые не соответствуют правилам, установленным в руководстве «Изменения, вносимые в Международные стандарты комитета по разработке международных стандартов аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB) – Руководство для разработчиков национальных стандартов, внедряющих Международные стандарты IAASB, но считающих необходимым внести в них ограниченные изменения».

#### *Соответствие содержанию МСА*

Соответствие содержанию МСА и правильность ФПСАД, которые разрабатывались на основе МСА, не всегда соответствовали структуре и содержанию МСА. Были сделаны дополнения, изъятия и изменения, которые могут расходиться с требованиями документа «Изменения, вносимые в Международные стандарты

Комитета по разработке Международных стандартов аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB) – Руководство для разработчиков национальных стандартов, внедряющих Международные стандарты IAASB, но считающих необходимым внести в них ограниченные изменения».

### 4. Обязательства организаций – членов МФБ в отношении разработки стандартов

Два профессиональных аудиторских объединения – Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ) и Российская коллегия аудиторов (РКА), которые входят в состав членов МФБ, обязаны соблюдать правила и придерживаться политики этой организации. В этой связи одним из основополагающих документов являются «Положения об обязанностях членов МФБ» (СМО 1-7), выпущенные Советом МФБ в апреле 2004 г. Эти положения устанавливают четкие ориентиры для нынешних и потенциальных организаций – членов МФБ в целях обеспечения высокоэффективной работы профессиональных аудиторов и бухгалтеров. СМО 3 устанавливает обязанности организаций – членов МФБ в отношении соблюдения стандартов контроля качества, аудита и обеспечения уверенности. Это положение применяется и в тех случаях, когда такие стандарты выпускаются организациями – членами или другой организацией. Согласно СМО 3, «Организации-члены должны прилагать максимальные усилия по:

- включению Международных стандартов и соответствующих практических рекомендаций, выпускаемых Комитетом по разработке Международных стандартов аудита и Заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB), в свои национальные стандарты или другие соответствующие заявления. В тех случаях, когда ответственность за разработку национальных стандартов или других соответствующих заявлений лежит на третьих сторонах, организациям-членам следует убедить такие третьи стороны в необходимости включения Международных стандартов и соответствующих практических рекомендаций в их национальные стандарты или другие соответствующие заявления;
- оказанию содействия во внедрении Международных стандартов и соответствующих практических рекомендаций или национальных стандартов и других соответствующих заявлений, которые включают Международные стандарты и соответствующие практические рекомендации».

Организациям-членам необходимо обеспечить своевременный, точный и полный перевод с иностранного языка на родной Международных стандартов и соответствующих практических рекомендаций, а также своевременно распространить переведенные документы среди профессиональных аудиторов тех стран, где работают организации – члены или где необходимо знание Международных стандартов для надлежащего внедрения или правильного толкования национальных стандартов.

Поэтому, как члены МФБ, Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ) и Российская коллегия аудиторов (РКА) обязаны соблюдать правила и процедуры, установленные в Положениях об Обязанностях членов МФБ (СМО 1-7), в частности, соблюдать положения, касающиеся порядка разработки национальных стандартов аудита в соответствии с МСА.

Министерству финансов РФ через Совет по аудиторской деятельности будет необходимо создать механизм постоянного контроля и совершенствования «Дорожной карты» и рабочей программы, направленных

на согласование существующих ФПСАД с отредактированными МСА, а также разработать и внедрить новые ФПСАД для приведения в соответствие с МСА. Поэтому считается необходимым официально привлечь профессиональные аудиторские объединения к участию в процессе разработки стандартов либо создать постоянно действующий орган – Национальный комитет по адаптации НСА к МСА.

## 5. Механизм постоянного контроля и совершенствования ФПСАД

Механизм предусматривает два основных этапа:

- планирование;
- разработка.

### 1. Этап планирования

Цель данного этапа – постоянное обновление текущего статуса ФПСАД и соответствующих регулирующих положений и включение изменений во внутренний Рабочий план. Эта работа должна проводиться, по крайней мере, на ежеквартальной основе в той же последовательности, в которой проводятся заседания Комитета по разработке Международных стандартов аудита и Заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB).

Вместе с тем, изменения, возникающие в результате принятия новых решений и оказывающие влияние на внутренний Рабочий план, могут происходить ежедневно. Поэтому представляется целесообразным следить регулярно за веб-сайтом Комитета по разработке Международных стандартов аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB), и поддерживать рабочие контакты с его ведущими специалистами.

Разработка каждого нового стандарта МСА, внесение поправок и переиздание «старых» МСА в новой редакции в настоящее время поставлено на широкую научную и практическую основу и в окончательном варианте МСА является совместным результатом работы специальной группы экспертов IFAC и практикующих аудиторов из разных стран. IFAC разработал специальный механизм разработки стандартов, так называемый Due Process (процесс разработки, утверждения и внедрения МСА).

Суть его сводится к тому, что с самой начальной фазы разработки стандарта – Аналитического доклада, где взвешиваются все мнения «за» и «против» относительно принятия окончательного решения о начале работы над стандартом, самым тщательным образом изучаются и учитываются мнения национальных разработчиков стандартов, регулирующих органов. Если Аналитический доклад доказал целесообразность разработки того или иного МСА, то IAASB (Комитет IFAC по разработке международных стандартов по аудиту и заданиям, обеспечивающих достоверность информации) назначает Task Force (проектная группа).

Как правило, Проектная группа возглавляется членом IAASB и состоит из практикующих экспертов, которые имеют опыт работы именно в данной области аудита и не являются членами IAASB. Проектная группа отвечает за подготовку МСА. В ее обязанности также входит проведение необходимого исследования и консультаций с практикующими аудиторами, регулирующими органами и другими заинтересованными в разработке этого МСА лицами.

После проведения вышеперечисленных мероприятий Проектная группа готовит Exposure Draft (проект МСА) и

после утверждения IAASB выносятся для публичного обсуждения, которое длится не менее 90 дней. Все замечания и рекомендации тщательно изучаются и в проект стандарта вносятся соответствующие изменения. Если все спорные моменты оказываются таким образом урегулированы, то проект стандарта становится официальной версией МСА. В последние годы IAASB предоставляет национальным разработчикам стандартов так называемый тихий период до двух лет для того чтобы была возможность перевести и адаптировать МСА. Например, МСА 700R был официально издан в декабре 2004 г., но вступил в силу лишь 31 декабря 2006 г. Обычно весь процесс разработки международного стандарта занимает до 2-2,5 лет.

Первый этап длится около 6 месяцев. На этом этапе принимается решение о необходимости разработки нового МСА. В случае принятия положительного решения разрабатывается проект стандарта в течении 9-12 месяцев. И после внесения поправок и корректировок МСА издается. При этом национальным разработчикам дается время до вступления МСА в силу, для того чтобы адаптировать новый МСА в условиях своей страны.

Цель данного этапа – обеспечить соответствие ФПСАД действующим в данный момент МСА. Продолжительность этого этапа может составлять от 12 до 18 месяцев. Степень его сложности и загруженности определяется характером работы, подготовкой проекта нового стандарта, разработкой пересмотренного проекта стандарта или внесением согласованных изменений.

### 2. Этап разработка

Процесс разработки ФПСАД может быть разделен на три стадии:

#### Стадия «А» – первый проект ФПСАД (3-4 месяца)

Эта стадия заключается в подготовке первого проекта стандарта, в котором будут определены изменения, внесенные по сравнению к предыдущей версией стандарта, если такая версия существует, или будет разработан новый проект, если не существует аналогичного ФПСАД. В этом проекте необходимо определить идентичность терминов и понятий и установить соответствие разрабатываемого стандарта российскому законодательству. Затем проект выносится на открытое обсуждение российских аудиторов и создаются специальные группы для его проработки. В результате стадии «А» нерешенные вопросы и общие замечания относительно проекта стандарта будут представлены экспертной группе МФБ в форме комментариев для рассмотрения и дальнейшего обсуждения.

#### Стадия «Б» – второй проект ФПСАД (3-6 месяцев)

Эта стадия включает открытое обсуждение стандарта на заседании Комитета по разработке Международных стандартов аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB), на котором рассматриваются все комментарии, представленные всеми его членами. Эта стадия может быть разделена на два или более отрезка, если по итогам рассмотрения участники заседания не придут к согласию. Если по итогам обсуждения будет выработано единое мнение, согласованные изменения будут включены в проект МСА и размещены в форме «Одобренного окончательного проекта».

### Стадия «В» – окончательная версия стандарта (6-9 месяцев)

На этой стадии завершается работа над «Одобрённым окончательным проектом стандарта», при которой включаются соответствующие согласованные изменения в проект стандарта, будут внесены окончательные корректировки в терминологию и утверждается соответствие проекта стандарта российскому законодательству. На этой стадии не проводится обсуждения «Одобрённого окончательного проекта», и в него не вносятся никакие изменения. После завершения работы на этой стадии ФПСАД передается на утверждение в соответствующий орган.

Если начать этот процесс со стадии «В», то в принципе это не приведет к разработке качественного стандарта, и такой национальный стандарт не будет признан МФБ соответствующим МСА ввиду несоблюдения установленного процесса.

Предлагается внедрить официальный процесс разработки и введения в действие ФПСАД в России, который был бы основан на вышеописанных принципах. Необходимо, чтобы такой механизм был создан и наделен законным статусом Министерством финансов, как правительственным органом, уполномоченным осуществлять регулирование и надзор за аудиторской деятельностью.

Существует необходимость в создании Национального комитета / правления по адаптации МСА к Федеральным стандартам аудиторской деятельности. Необходимо закрепить обязанности по организации и обеспечению работы этого механизма за одним из существующих российских членов МФБ, на которых с учетом характера их деятельности возложены функции по разработке и внедрению стандартов.

Профессиональные аудиторские объединения – Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ) и Российская коллегия аудиторов (РКА) – являются членами МФБ. ИПБ является действительным членом, РКА – ассоциированный член. В этой связи оба объединения включены в перечень адресатов рассылки материалов МФБ и получают всю информацию, необходимую для осуществления процесса разработки стандартов. Они также зарегистрированы в качестве профессиональных органов, имеющих право представлять комментарии по процессу разработки стандартов. В соответствии с новой Программой соответствия для членов IFAC действительные члены IFAC должны периодически демонстрировать усилия, которые они предпринимают для выполнения своих обязательств и достижения целей, поставленных перед каждым членом IFAC (в частности, способствовать внедрению МСА в систему национальных стандартов в тех случаях, когда член IFAC является национальным разработчиком стандартов; содействовать внедрению МСА в систему национальных стандартов в тех случаях, когда ответственность за разработку национальных стандартов лежит на третьей стороне и т.д.).

В настоящее время наблюдается рост значения межнациональных и международных профессиональных объединений аудиторов (бухгалтеров), в первую очередь это Международная федерация бухгалтеров, разработавшая международные стандарты аудита для применения своими членами. Ведущие страны мира также ориентируются при регулировании аудиторской деятельности на международные стандарты.

Развитие аудиторской деятельности в России в целом соответствует международным тенденциям и характеризуется следующими особенностями:

- основную роль в регулировании аудита играет государство, но все больше функций регулирования и контроля аудиторской деятельности в стране передается или планируется передать профессиональным аудиторским объединениям;
- правовые основы регулирования аудиторской деятельности установлены федеральным законом, который нуждается в доработке и находится в зоне пристального внимания законодателей и аудиторской общественности;
- формируется новая система федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, ориентированных в первую очередь на соответствие МСА;
- рассматривается вопрос о законодательном признании в России МСА и введении обязательного аудита годовой консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСА.

Применяя только часть международных стандартов, в аудиторском заключении нельзя говорить о проведении аудита в соответствии с МСА с двумя вытекающими отсюда следствиями: меньшее доверие участников международного рынка капитала к проаудированной отчетности российских предприятий и невыгодное положение российских аудиторских фирм по сравнению с конкурентами.

### Литература

1. «Долгая дорога к совершенству» Д. Кухарь, ж. «Новые системы финансового учета», №4 (12) 2006 г.
2. Материалы сайта [taxis-auditreform.ru](http://taxis-auditreform.ru)

*Имеева Резеда Асгатовна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Статья написана на актуальную тему, посвященную конвергенции международных стандартов аудита (МСА), рассмотрению комплекса мер по адаптации МСА в российских условиях.

В статье рассматриваются основные отличия международных стандартов аудита от российских, необходимость адаптации российских стандартов к международным. В качестве решения проблемы приводится комплекс мер, который, как предполагается, должен способствовать процессу конвергенции международных стандартов аудита в российских условиях.

Статью целесообразно опубликовать в журнале. Этот материал будет интересен для аудиторов и преподавателей.

*Лысенко Д.В. к.э.н., доцент кафедры учета, анализа и аудита МГУ им. М.В. Ломоносова*

## 4.2. PERFECTION OF NATIONAL STANDARDS OF AUDIT

R.A. Imameeva, the Post-graduate Student of Chair of Audit of the All-Russia Correspondence Financial and Economic Institute

The article is written on a vital topic devoted to convergence of the international standards of audit (MSA), to reviewing of a complex of measures on adapting MSA in the Russian conditions.

In the article the basic differences of the international standards of audit from Russian are considered, substantiated conclusions about necessity of convergence of the Russian national standards of audit with the international are done.

In the capacity of problem solutions the complex of measures which as it is supposed, should promote process of



convergence of the international standards of audit in the Russian conditions is resulted.

1. Unification and strict regulation of process of the assertion of standards.
2. Streamlining of structure of standards, their indexings and initiating of cross references on MSA.
3. Problems of correspondence FPSAD with MSA.
4. Obligations of the organisations – terms MFB concerning development of standards.
5. The mechanism of the constant surveillance and perfection FPSAD.

The offered structure and new indexing of national standards of audit is considered.