

4. ОБЩИЙ АУДИТ

4.1. КЛАССИФИКАЦИЯ СТАНДАРТОВ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ОПРЕДЕЛЕННАЯ ЗАКОНОМ «ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ» ОТ 30 ДЕКАБРЯ 2008 ГОДА №307-ФЗ

Варламова Е.Н., начальник
планово-экономического отдела, аудитор

*Негосударственное образовательное учреждение
«Межотраслевой технологический институт»*

Представлена сравнительная характеристика классификации стандартов аудиторской деятельности, отраженных в федеральных законах от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ и от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ. Проведен анализ изменений, внесенных Законом от 30 декабря 2008 г., ставших причиной перехода на двухуровневую систему стандартов. Дано определение внутрфирменных стандартов саморегулируемых организаций аудиторов.

Современный этап развития аудиторской деятельности в Российской Федерации связан с принятием Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ (далее Закон 307-ФЗ). Новый закон определил, что, начиная с 2010 г. основную контрольную функцию деятельности аудиторских организаций и аудиторов (индивидуальных аудиторов) осуществляют саморегулируемые организации аудиторов (далее СРОА). Согласно государственному реестру СРОА, в настоящее время аккредитацию получили следующие нижеперечисленные организации:

- некоммерческое партнерство «Аудиторская палата России»;
- некоммерческое партнерство «Институт профессиональных аудиторов»;
- некоммерческое партнерство «Московская аудиторская палата»;
- некоммерческое партнерство «Гильдия аудиторов региональных институтов профессиональных бухгалтеров»;
- некоммерческое партнерство «Российская коллегия аудиторов»;
- некоммерческое партнерство «Аудиторская ассоциация Содружество».

Их деятельность регулируется Законом 307-ФЗ и Федеральным законом «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 г. №315-ФЗ (далее Закон 315-ФЗ). Согласно п. 5 ст. 17 Закона 307-ФЗ и п. 2 ст. 4 Закона 315-ФЗ, СРОА разрабатывает и утверждает стандарты и правила саморегулируемой организации. Само понятие «саморегулирование» определяется Законом 315-ФЗ как деятельность, содержанием которой является разработка и установление стандартов и правил, а также контроль за их соблюдением.

Ст. 7 Закона №307-ФЗ регламентирует классификацию аудиторских стандартов, в которую внесены изменения по сравнению с действующим ранее Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ (далее Закон 119-ФЗ). На рис. 1 представлена сравнительная характеристика классификации стандартов аудиторской деятельности, изменившихся в связи с вступлением в силу Закона 307-ФЗ.

Анализ рис. 1 показывает, что в ранее существующую классификацию аудиторских стандартов внесены

изменения, которые коснулись правил (стандартов) деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Эти стандарты исключены из классификации, а новый закон предусматривает двухуровневую систему стандартов. Анализируя причины возникновения двухуровневой системы в первую очередь необходимо проследить их связь с теми изменениями регулирования аудиторской деятельности, которые внес Закон 307-ФЗ. Среди них следующие.

1. Обязательность членства аудиторов и аудиторских организаций в СРОА. По сути данное членство заменяет собой лицензирование аудиторской деятельности. Только аудиторские организации и аудиторы, являющиеся членами одной из саморегулируемых организаций могут заниматься аудиторской деятельностью и оказывать сопутствующие аудиту услуги. Поскольку каждая аудиторская организация является членом СРОА и обязана соблюдать внутренние стандарты, разрабатываемые СРОА, членом которой она является, то, на сегодняшний момент наиболее актуальным встает вопрос о должной и тщательной проработке стандартов на уровне СРОА. Стандарты СРОА обеспечат соблюдение внешних (федеральных) стандартов аудиторской деятельности, уменьшат трудоемкость аудиторских проверок, обеспечат повышение качества выполняемых аудиторских услуг. Внутренняя стандартизация аудиторской деятельности, с одной стороны, должна учитывать общеустановленные принципы методики аудита (необходимый перечень процедур), а с другой – раскрывать собственные подходы к ее осуществлению, что находит отражение в сборе аудиторских доказательств, их документировании и прочих процедурах.
2. По новому закону обязательный аудит может проводиться и индивидуальными аудиторами (кроме некоторого ограничения, указанного в п. 3 ст. 5 Закона 307-ФЗ). Численность аудиторов в аудиторской организации должна быть не менее трех человек (в противовес пяти по Закону 119-ФЗ). Таким образом, Закон 307-ФЗ дает право индивидуальным аудиторам проводить обязательный аудит небольших и средних организаций. С другой стороны разработка внутренних стандартов на уровне СРОА, членами которых также в обязательном порядке являются небольшие аудиторские организации и индивидуальные аудиторы повышает их конкурентоспособность на рынке аудиторских услуг.



Рис. 1. Сравнительная характеристика классификации стандартов аудиторской деятельности

На сегодняшний день внесение Законом 307-ФЗ данного изменения является наиболее актуальным, поскольку российский рынок аудиторских услуг представлен несколькими группами компаний, отдельную нишу среди которых занимают небольшие аудиторские организации и индивидуальные аудиторы, а именно [3, с. 43]:

- крупнейшие международные компании «большой четверки»;
- зарубежные аудиторские фирмы;
- крупнейшие российские аудиторские фирмы (10-15), которые занимают 25% общего объема рынка;
- средние российские фирмы;
- примерно 3 000 небольших фирм, индивидуальные аудиторы.

Систематизируя изменения, оказавшие влияние на формирование двухуровневой системы аудиторских стандартов, которые внес Закон 307-ФЗ, представим в табл. 1 основные критерии отличия Закона 307-ФЗ от Закона 119-ФЗ, которые модифицировали классификацию аудиторских стандартов, что нашло отражение в Законе 307-ФЗ.

Анализ табл. 1 показывает, что определенные изменения, внесенные Законом 307-ФЗ, тем или иным об-

разом оказывают влияние на формирование структуры стандартов аудиторской деятельности.

Вторая причина возникновения двухуровневой системы аудиторских стандартов видится в том, что выполнение независимой проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций и оказание сопутствующих аудиту услуг требует использования аудиторских стандартов, направленных на совершенствование организации оказания аудиторских услуг и усиление контроля за качеством их выполнения. При этом для осуществления качественного аудита в аудиторской организации стандарты аудиторской деятельности должны использоваться и постоянно обновляться. Поскольку разработка пакета внутренних стандартов, а также методик, инструкций, рабочих таблиц, вопросников является процессом трудоемким и требующим от разработчиков глубоких знаний в вопросах аудита, бухгалтерского учета, экономического анализа и управления организацией, то разработка подобных стандартов на уровне СРОА позволит обеспечить более высокое качество и технику исполнения внутренних стандартов.

Таблица 1

АНАЛИЗ ИЗМЕНЕНИЙ, ОТРАЖЕННЫХ В ЗАКОНЕ 307-ФЗ, И ИХ ВЛИЯНИЕ НА СОЗДАНИЕ ДВУХУРОВНЕВОЙ СИСТЕМЫ СТАНДАРТОВ

№	Критерий отличия	Закон 307-ФЗ		Закон 119-ФЗ		Влияние изменения на создание двухуровневой системы стандартов
		№ статьи	Содержание статьи	№ статьи	Содержание статьи	
1	Проведение обязательного аудита	п. 4 ст. 4	Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать прочие услуги	п. 2 ст. 7	Обязательный аудит проводится аудиторскими организациями	Создание двухуровневой системы поможет обеспечить должный уровень конкуренции на рынке аудиторских услуг, представленных как крупными, так небольшими аудиторскими организациями, в том числе индивидуальными аудиторами
		п. 3 ст. 5	Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, государственных корпораций, государственных компаний, а также консолидированной отчетности проводится только аудиторскими организациями			
2	Численность аудиторов в аудиторской организации	п. 2 ст. 18	Численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров должна быть не менее трех	п. 5 ст. 4	В штате аудиторской организации должно состоять не менее пяти аудиторов	
3	Общественные организации аудиторов	ст. 17	Саморегулируемая организация аудиторов	ст. 20	Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения	Обеспечит более тщательную проработку стандартов на уровне СРОА, необходимых для соблюдения федеральных стандартов аудиторской деятельности, снижения трудоемкости работ по проведению аудита и сопутствующих аудиту услуг, повышения их качества. Требования к членству определяют обязательность соблюдения всеми действующими аудиторскими организациями и аудиторами стандартов, разрабатываемых на уровне саморегулируемой организации аудиторов, членами которой они являются
4	Обязательность членства аудиторов и аудиторских организаций в саморегулируемой некоммерческой организации аудиторов (отмена лицензирования аудиторской деятельности)	п. 1 ст. 3	Аудиторская организация – коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов	п. 3 ст. 20	Любая аудиторская организация и любой индивидуальный аудитор могут являться членами по крайней мере одного аккредитованного профессионального аудиторского объединения	
		п. 1 ст. 4	Аудитор – физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов			
		ст. 17	Саморегулируемая организация аудиторов			
		ст. 18	Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов			
		ст. 24	О внесении изменения в ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»			

Очевидно, что грамотно сформированный пакет внутренних стандартов будет способствовать повышению производительности труда работников аудиторской организации на всех его этапах. В третьих, разработка унифицированных внутренних стандартов позволит повысить понимание деятельности аудиторских организаций, принципов и процессов, лежащих в основе проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг со стороны пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Одновременно Закон 307-ФЗ не запрещает аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям федеральных стандартов аудиторской деятельности и стандартам СРОА, составлять необходимые правила, инструкции и регламенты, определяющие конкретные методики проведения аудиторских проверок отдельных разделов и счетов бухгалтерского учета, классификаторы, рабочие таблицы. Инструкции должны содержать конкретные рекомендации, позволяющие аудиторам на практике определить четкий порядок своих действий по выполнению установленных требований и по повышению качества аудиторских проверок, осуществления внутреннего контроля качества работы. В подтверждение этому одним из требований к аудиторской организации (индивидуальному аудитору) для вступления в члены СРОА согласно пп. 6 п. 2 ст. 18 Закона 307-ФЗ является наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы.

Законом 315-ФЗ (п. 2 ст. 4) под стандартами и правилами СРОА подразумеваются требования к осуществ-

лению предпринимательской или профессиональной деятельности, обязательные для выполнения всеми членами СРОА. Закон 307-ФЗ не дает определения понятия внутренних стандартов СРОА, однако перечисляет основные требования, предъявляемые к ним. Исходя из положений, определенных в Законе 307-ФЗ дадим свое определение внутренним стандартам СРОА.

Стандарты СРОА – это документы, разрабатываемые СРОА, которые детализируют и регламентируют единые требования, а также определяют дополнительные требования к аудиторским процедурам, учитывающим особенности проведения аудита и сопутствующих аудиту услуг, одновременно не противоречащие федеральным стандартам аудиторской деятельности, обязательные и не препятствующие деятельности членов СРОА.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол №6) раскрывает основной порядок разработки внутрифирменных стандартов, принятых и утвержденных аудиторской организацией, однако основные положения данного стандарта актуальны в рамках Закона 307-ФЗ в отношении стандартов, разрабатываемых СРОА. Следуя регламентирующим положениям стандарта, выделим основные принципы и последовательность, которых следует придерживаться при разработке внутренних стандартов СРОА.

Аудиторские внутренние стандарты формируются на основании принципов, указанных в табл. 2.

Таблица 2

ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ ВНУТРЕННИХ СТАНДАРТОВ

№	Принцип формирования	Разъяснение принципа
1	Целесообразность	При разработке стандартов следует учитывать их практическую значимость, актуальность и приоритетность, то есть Стандарт должен иметь практическую пользу
2	Преимственность и непротиворечивость	Стандарты должны обеспечивать согласованность и взаимосвязь с другими внутренними стандартами
3	Логическая стройность	Стандарт должен обеспечивать четкость формулировок, целостность и ясность изложения
4	Полнота и детализация	Внутренние стандарты должны комплексно охватывать все вопросы исследуемой проблемы и детально их освещать
5	Единство терминологической базы	Стандарты должны обеспечивать единство трактовки терминов и понятий во всех стандартах и документах

Таблица 3

ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ ФОРМИРОВАНИЯ ВНУТРЕННИХ СТАНДАРТОВ

№	Содержание стандарта	Принцип формирования стандарта	Пример стандарта
1	Стандарты, отражающие общие положения по аудиту	По структуре аудиторской фирмы, технологии организации, выполняемым функциям и особенностям деятельности	Требования, предъявляемые к внутренним стандартам. Заключение договоров по видам работ. Контроль качества аудита
2	Стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита	Стандарты, расшифровывающие, дополняющие и уточняющие положения федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности	Планирование аудита. Документирование аудита. Существенность и аудиторский риск. Аналитические процедуры
3	Стандарты, определяющие способы, порядок составления выводов и заключений аудитора		Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита. Прочая информация о документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность
4	Специализированные стандарты	По видам деятельности экономических субъектов, по специальным аудиторским заданиям	Аудит строительных организаций. Аудит сельскохозяйственных организаций. Аудит предприятий общественного питания
6	Стандарты, устанавливающие порядок оказания сопутствующих аудиторских услуг	По организации прочих и сопутствующих аудиту услуг	Обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности. Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации. Компиляция финансовой информации
7	Стандарты, устанавливающие порядок оказания прочих аудиторских услуг		Анализ финансово-хозяйственной деятельности. Услуги в области налогового учета. Консультационные услуги по вопросам финансового управления

Как видно из табл. 2, одним из неперенных принципов, которые необходимо соблюдать при разработке внутренних стандартов является их преемственность и непротиворечивость. Каждый последующий стандарт должен опираться на ранее принятые, обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными стандартами. Рассмотрим данную последовательность в табл. 3.

Таким образом, анализ рынка аудиторских услуг, требований действующего законодательства и внесенных в него изменений позволяют сделать вывод о том, что отмена лицензирования с одной стороны и повышение статуса СРОА с другой значительно расширяет сферу влияния СРОА на деятельность аудиторских организаций и аудиторов. Одновременно на СРОА ложится ответственность по разработке стандартов надлежащего качества, необходимых для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах, которые обеспечат замену внутрифирменных стандартов, ранее разрабатываемых непосредственно аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 7 авг. 2001 г. №119-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций [Электронный ресурс] : правило (стандарт) аудиторской деятельности ; одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 окт. 1999 г. протокол №6. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» [Текст] : постатейный комментарий / В.И. Подольский. – М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2010. – 176 с.

Ключевые слова

Стандарты; саморегулируемые организации аудиторов; аудиторская деятельность; аудит; внутренняя стандартизация; аудиторские организации; индивидуальный аудитор; обязательный аудит: двухуровневая система; федеральные правила (стандарты).

Варламова Елена Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена вступлением в силу Закона от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ и усилению контрольных функций за деятельностью аудиторских организаций со стороны саморегулируемых организаций аудиторов. Рецензируемая статья посвящена вопросу стандартизации аудиторской деятельности на уровне саморегулируемых организаций аудиторов.

В статье приведена классификация стандартов аудиторской деятельности, дана сравнительная характеристика изменений, нашедших отражение в Законе «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ. В связи с этим выделены и обоснованы причины перехода на двухуровневую систему аудиторских стандартов. Особое внимание уделено повышению на данном этапе развития аудиторской деятельности роли саморегулируемых организаций аудиторов и, как следствие, ужесточению требований к ним по разработке внутренних стандартов, обязательных для выполнения всеми ее членами. Автором дано собственное определение внутренних стандартов аудиторской деятельности, разрабатываемых на уровне саморегулируемых организаций, которое отвечает всем положениям, перечисленным в

Законе 307-ФЗ. В статье предложены основные принципы и последовательность разработки внутренних стандартов саморегулируемых организаций аудиторов.

В целом следует отметить, что статья Варламовой Е.Н. написана на актуальную тему, заслуживает положительной оценки и рекомендуется к печати.

Сотникова Л.В., д.э.н., профессор кафедры «Аудит» Всероссийского заочного финансово-экономического института.

4.1. CLASSIFICATION OF STANDARDS OF AUDITING ACTIVITY, SPECIFIED BY THE LAW «ABOUT AUDITING ACTIVITY» DATED 30 DECEMBER 2008 №307-FL

E.N.Varlamova, Head of Planning and Economic Department, Auditor

Non-governmental Educational Organization «Cross Industrial Institute of Technologies», «L-Audit» Ltd.

The article provides comparative characteristic of auditing activity standard classification stipulated in the Law dated 30.12.2008 №307-FL and in the Law dated 07.08.2001. №119-FL. It analyzes amendments done by the Law №307-FL, which caused change of standard system to the two level one. There is given definition of internal standards of the self-regulating auditing organizations.

Literature

1. Federal law «About auditing activities» [The electronic resource] dated 30.12.2008 N 307-FL (accepted by The State Duma of RF 24.12.2008). Access from legal system «Consultant Plus».
2. Federal law «About auditing activities» [The electronic resource] dated 07.08.2001 N 119-FL (accepted by The State Duma of RF 13.07.2001). Access from legal system «Consultant Plus».
3. Federal law «About auditing activities»: paragraph to paragraph commentary / V.I. Podolskiy. – M.: Magistr: INFRA-M, 2010. – 176 pages.
4. Federal rules (standards) of auditing activities. [The electronic resource] Confirmed by Regulation of RF Government dated 23.09.2002 №696. Access from legal system «Consultant Plus».
5. Rule (Standard) of auditing activities «Requirements to internal standards of auditing organizations» [The electronic resource] (approved by Commission in auditing activities under President of RF 20.10.1999 Protocol N 6). Access from legal system «Consultant Plus».

Keywords

Standards; self-regulated organizations of auditors; auditing activities; audit; internal standardization; auditing organization; individual auditor; compulsory audit; two level system; federal rules (standards); internal rules (standards).