**Анализ сходства и различия Международных стандартов аудита и Правил (стандартов) аудиторской деятельности.**

Содержание

Введение 5

1 Сущность национальных и международных стандартов аудита 6

1.1 Статус национальных стандартов аудита 7

1.2 Современное состояние разработки российских стандартов аудита в соответствии с международными стандартами аудита 9

2 Сравнение и взаимосвязь российских и западных стандартов аудита 13

2.1 Сравнение российского и западного подходов к проведению аудиторских проверок 13

2.2 Взаимосвязь международных стандартов финансовой отчетности и аудита 21

3 Перспективы разработки стандартов в соответствии с международными стандартами аудита 26

Заключение 29

Список использованных источников 32

# Введение

Стандарт (от англ. standard - норма, образец, мерило) в широком смысле слова - образец, модель, принимаемые за исходные для сопоставления с ними других объектов; нормативно-технический документ по стандартизации, устанавливающий комплекс норм, правил, требований к объекту стандартизации и утвержденный компетентным органом.

Аудиторские стандарты подразделяются на международные и национальные. Международные стандарты аудита (МСА) разрабатываются Международной федерацией бухгалтеров (МФБ). В предисловии к МСА отмечается, что их следует применять только к существенным аспектам, что свидетельствует о возможности использования национальных нормативных актов, регулирующих аудит финансовой или иной информации в каждой отдельной стране. В связи с этим целесообразно разрабатывать национальные стандарты аудита и сопутствующих услуг для более полного учета особенностей национальных систем законодательства, налогообложения, бухгалтерского учета и других аспектов финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Существует три варианта использования МСА и национальных стандартов. Первый вариант предусматривает применение только МСА. Второй - создание и использование национальных стандартов аудита. И наконец, третий, так называемый комбинированный вариант предполагает как разработку национальных (по основным направлениям), так и использование международных стандартов (по общим проблемам).

Россия в области аудиторской деятельности выбрала второй вариант, связанный с разработкой полной гаммы национальных стандартов. В соответствии со ст. 7 Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" национальные стандарты подразделяются на две группы: федеральные и стандарты саморегулируемой организации аудиторов.

# 1 Сущность национальных и международных стандартов аудита

Аудиторские стандарты формируют единые базовые нормативные требования к качеству и надежности аудита, которые обеспечивают определенный уровень гарантии результатов проверки. По мере изменения экономической ситуации в стране стандарты периодически пересматриваются.

На основе аудиторских стандартов формируются учебные программы подготовки аудиторов и единые требования к проведению экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью.

Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит.

Значение стандартов состоит в том, что они:

- обеспечивают приемлемое качество аудиторской проверки;

- способствуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;

- помогают пользователям понять процесс аудиторской проверки;

- повышают престиж профессии;

- облегчают аудиторам ведение переговоров с клиентами;

- обеспечивают взаимосвязь отдельных элементов аудиторского процесса.

Главная особенность стандартов по мысли их создателей заключается в том, что если в судебном разбирательстве будет доказано последовательное использование аудитором стандартов, то с него (аудитора) может быть снята значительная часть ответственности. Этот факт впервые нашел отражение в практике английских и американских судов, которые, как правило, отклоняли иски клиентов к аудиторам, если последним удавалось доказать, что в своей работе они четко следовали общепринятым стандартам.

Статус международных стандартов аудита определяется назначением, содержанием и порядком их применения.

МСА предназначены для применения при проведении независимого аудита финансовой отчетности. Кроме того, МСА, адаптируемые по необходимости, применяются при аудите иной информации и предоставлении сопутствующих услуг.

Они содержат основные принципы, сопутствующие методы и процедуры проведения аудита, а также соответствующие рекомендации, представленные в форме пояснительного и иного материала.

МСА применяются в существенных аспектах, поэтому в исключительных обстоятельствах для более эффективного выполнения задач аудита аудитор может посчитать необходимым отступить от МСА. Отступление от положений МСА должно быть аргументировано аудитором. Любое ограничение в отношении применимости отдельного стандарта разъясняется во введении к МСА.

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

## 1.1 Статус национальных стандартов аудита

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

До принятия Закона об аудиторской деятельности, в период с 1996 по 2001 г., Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ в соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденными Указом Президента РФ от 22.12.1993 N 2263, было подготовлено и одобрено 39 аудиторских правил (стандартов), из которых 31 документ был создан на основе аналогичных МСА, а остальные разработаны с учетом специфики аудиторской деятельности в России по вопросам, требующим дополнительной регламентации либо обособленного рассмотрения. Они также включали перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, были разработаны в соответствии с подготовленной Минфином России по поручению Правительства РФ от 04.01.1998 N АЧ-П13-00058 и утвержденной в апреле 1998 г. Программой действий на период 1998 - 1999 гг. по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов на основе разработанных на международной базе аудиторских стандартов. Разрабатывались они Научно-исследовательским финансовым институтом при Министерстве финансов РФ и сыграли существенную роль в становлении и развитии российского аудита.

С принятием Федерального закона от 07.08.2001 N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (далее - Закон об аудиторской деятельности) в России приступили к разработке Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Департаментом организации аудиторской деятельности Министерства финансов РФ совместно с ЦАЛАК Минфина России в целях реализации Постановления Правительства РФ N 80 "О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации" в контакте с проектом ТАСИС <1> "Реформа российского аудита" была сформирована рабочая группа по подготовке проектов федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Главной целью этого проекта являлось повышение степени надежности аудиторских отчетов о финансовой деятельности российских юридических лиц, подлежащих обязательному аудиту, как со стороны имеющих лицензию частных аудиторов, так и со стороны аудиторских фирм. Итогом работы стал перечень проектов федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности для первоочередной разработки. Указанные проекты были рассмотрены Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ и рекомендованы для внесения на утверждение Правительством Российской Федерации.

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

Установлено, что все стандарты могут быть разделены на:

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

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

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

1) введение. Во введении определяются цель стандарта, основные термины, используемые в стандарте;

2) параграфы, раскрывающие содержание стандарта;

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

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

# 2 Сравнение и взаимосвязь российских и западных стандартов аудита

## 2.1 Сравнение российского и западного подходов к проведению аудиторских проверок

Первоначально стандарты появились в США и Великобритании, в дальнейшем и другие экономически развитые страны приступили к созданию своих национальных стандартов. Эти стандарты несут определенные правила, впервые сформированные в американских стандартах:

1) аудит должен проводиться лицом или лицами, имеющими соответствующую подготовку и опыт работы;

2) во всех вопросах, связанных с выполнением работы, аудитор или аудиторы должны сохранять независимость;

3) при выполнении аудита и составлении заключения должно быть продемонстрировано должное профессиональное мастерство;

4) работа должна быть тщательно спланирована; необходимо осуществлять контроль за работой помощников;

5) для составления плана аудиторской проверки и определения характера, времени и объема проверок необходимо получить достаточную информацию о структуре внутреннего контроля;

6) для того чтобы получить достаточные основания для вынесения суждения о проверяемых бухгалтерских отчетах, необходимо собрать достаточное число релевантных доказательств в процессе осмотра, наблюдения, опроса и подтверждения полученных данных;

7) аудиторское заключение должно устанавливать, представлена ли бухгалтерская отчетность в соответствии с общепринятыми принципами учета;

8) в аудиторском заключении должны быть указаны обстоятельства, при которых общепринятые бухгалтерские принципы последовательно не соблюдались в отчетном периоде по сравнению с предыдущими периодами;

9) информация, содержащаяся в бухгалтерском отчете, должна считаться в целом соответствующей действительности, если в заключении не утверждается обратное;

10) заключение должно включать в себя либо мнение о бухгалтерской отчетности в целом, либо утверждение о том, что мнение не может быть выражено. Если итоговое мнение не может быть выражено, то должны быть сформулированы соответствующие причины. Во всех случаях, когда аудитор причастен к бухгалтерской отчетности, заключение должно описывать объем аудиторской проверки, если таковая имела место, перечень проверенной бухгалтерской отчетности и степень ответственности, которую принимает на себя аудитор.

Вышеприведенные правила отражают наиболее распространенный подход к аудиту на Западе. Он обусловлен прежде всего тем, что во многих странах политику аудита определяют крупные транснациональные корпорации, большинство из которых имеют головные офисы в США и, соответственно, придерживаются установленных там стандартов.

В основе так называемых подходов к аудиту лежат различные теоретические концепции. Все они предполагают использование постулатов как основных положений, определяющих методологию аудита. Сравнение отечественного и западного подходов к проведению аудита предполагает необходимость сопоставления постулатов как основы формирования принципов аудита.

Постулаты представляют собой научно обоснованные положения, регулирующие основные принципиальные моменты аудиторских стандартов. Согласно Краткому Оксфордскому словарю - это "исходные посылки и предположения, служащие основой для последующих рассуждений, фундаментальные положения и непременные условия". Они должны быть очевидны, даже если их истинность не может быть доказана бесспорно.

Постулаты преследуют две цели: объяснить, почему необходим аудит, и доказать, что при определенных условиях в качестве результата проверки можно получить объективную картину.

Два видных исследователя, Р.К. Маутц и Х.А. Шараф, в 1961 г. сформулировали восемь постулатов аудита. В 1982 г. Т.А. Ли и Д.К. Робертсон предложили дополнить их.

1. Отчетность должна быть проверена. Аудитор не может дать заключения, если ему не были представлены все затребованные документы или были вскрыты серьезные искажения отчетности.

2. Не следует предполагать конфликта интересов между аудитором и администрацией. Должна быть создана атмосфера доверия между проверяющим и проверяемым. Администрация и аудитор работают совместно для достижения общей цели - представления верной бухгалтерской отчетности. Поэтому вероятность возникновения конфликта интересов достаточно мала. Конфликт может возникнуть в том случае, если администрация занимается мошенничеством, если существуют разногласия между аудитором и клиентом по поводу применяемой учетной политики и необходимых процедур аудита и т.д.

Такая ситуация означает, что аудитор не может доверять данным, представленным руководством, и должен или полностью сам проверять все, или отказаться от проверки вообще.

3. Финансовая отчетность и подтверждающие ее документы не содержат неточностей и тайн. Ответственность за справедливость и объективность финансовой отчетности несет клиент.

Этот постулат позволяет сделать процесс аудита более экономичным. Аудитор доверяет клиенту, поэтому он может не проводить сплошных проверок, а использовать выборочные совокупности с малым объемом выборки. Если бы существовали какие-либо неточности, то это не только бы не увеличило количество необходимых для сбора аудиторских доказательств, но и привело бы к ситуации, описанной в постулате 2.

4. Объективность отчетных данных прямо пропорциональна эффективности внутреннего контроля. Чем лучше организован внутренний контроль на фирме клиента, тем объективнее его учет и отчетные данные, следовательно, аудитору предстоит меньше работать. Хорошая система контроля должна исключить возможность злоупотреблений, непредвиденных убытков, манипуляции учетной политикой предприятия и др.

5. Отчетность должна быть заполнена согласно стандартам. Это необходимо для обеспечения сопоставимости в работе аудитора.

Одна из основных трудностей состоит в том, что бухгалтерские стандарты предоставляют возможность выбора из нескольких альтернативных вариантов.

6. Аудиторская проверка не может быть последней. После проведения проверки через определенное время, в следующем отчетном периоде будет как минимум еще одна.

Если данный постулат не соблюдается, то нет доверия и представленным трендам, а многие аналитические процедуры, например регрессионный анализ, теряют часть своей полезности. В этом случае аудитор будет вынужден тратить гораздо больше времени на оценку событий после даты составления баланса.

7. Мнение аудитора зависит только от его компетенции. Данный постулат определяет независимость аудитора.

8. Профессиональные обязанности аудиторов должны отвечать их должностному статусу.

К перечисленным добавляются два постулата Т. Ли и Д. Робертсона.

9. Если отчетная информация в течение года не была подвергнута независимой проверке, то она не заслуживает достаточного доверия.

10. Полезность отчетных данных прямо пропорциональна степени их проверенности. То есть чем больше проверяют отчет, тем полезнее информация, используемая специалистами.

Российские постулаты аудита были сформулированы и предложены профессором Я.В. Соколовым. Основные их положения заключаются в следующем.

1. Отчет должен быть проверен (повторяется постулат, принятый на Западе, что связано с его важным практическим значением).

2. Непроверенный отчет не заслуживает доверия. Определяет как необходимость получения заключения о бухгалтерской отчетности, так и гарантию, предоставляемую аудиторами в смысле моральной и экономической ответственности. Этот постулат является обратным по отношению к первому.

3. Каждая последующая проверка может снижать ценность предыдущих и всегда менее информативна. Когда проверяющий знает, что будет еще проверка, то он невольно думает, что пропустить ошибки и утайки не страшно, ибо последующие контролеры вскроют то, что не было замечено. Однако последующие контролеры исходят из того, что в ходе предыдущих проверок уже были найдены все ошибки, и не проверят отчет с должной тщательностью.

4. Отчет составлен неверно. Искажение данных в отчете неизбежно, во-первых, в силу субъективизма составителя, а во-вторых, любой документ содержит как невольные (технические) ошибки, так и вольные отклонения (обманы, утайки, приписки, сокрытия и т.д.). Только этот постулат поддерживает роль и значение аудита.

5. Мнение аудитора зависит от его интересов (профессиональных, моральных, материальных). Профессиональные и моральные интересы требуют от аудитора полной объективности в выводах и независимости в суждениях. Напротив, материальные интересы и иррациональные мотивы могут заставить аудитора отклониться от этических принципов.

6. Никто не свободен от ошибочных выводов. Необходимо предполагать постоянное присутствие риска в каждом аудиторском заключении.

7. Интересы администрации фирмы-клиента, ее собственников и кредиторов не должны совпадать. Это служит гарантией объективности данных, представленных в бухгалтерской отчетности.

8. Чем больше конфликтов внутри фирмы-клиента, тем надежнее ее отчетность. Предыдущий постулат указывал на внешние конфликты, этот постулат подчеркивает роль внутренних конфликтов. Конфликт интересов объективно способствует правдивости отчетных данных.

9. Чем больше конфликтов внутри фирмы, тем менее надежна ее отчетность. Данный постулат является обратным по отношению к предыдущему. На основании постулатов 8 и 9 можно сделать вывод: достоверность отчетности фирмы зависит от имеющихся в ней конфликтов.

10. Каждое утверждение аудитора должно иметь определенную степень убедительности. Данный постулат служит основой для двух центральных понятий аудита: значимость (материальность) и риск (степень предполагаемой точности аудиторского утверждения).

Необходимость постулатов подтверждена всем опытом практической работы. Однако постулаты, используемые на Западе, нельзя однозначно применять в практике российских аудиторских фирм. С нашей точки зрения, только положения, предложенные Я.В. Соколовым, отвечают современным требованиям.

Знание фундаментальных принципов и использование их в повседневной аудиторской практике позволит лучше понимать цели и технику аудита. Именно четкая система постулатов, после подробного ее обсуждения специалистами, должна быть положена в основу проектируемых аудиторских стандартов.

Если сопоставить российский и западный подходы к проведению аудиторских проверок, то можно получить следующие выводы в таблице 1.

Таблица 1 Сравнение российского и западного подходов к проведению

аудиторских проверок

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **N** | **Критерий** | **Аудит на Западе** | **Аудит в России** |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Причины и порядок  возникновения | Возник давно,  естественно, "снизу",  исходя из потребностей  хозяйственного оборота | Возник недавно, "сверху", путем правительственных распоряжений |
| 2 | Цель | Выявление истинной  достоверности данных  бухгалтерской  отчетности | Строгое соответствие данных отчетности требованиям нормативных документов |
| 3 | С кем непосредственно осуществляется  контакт при  проведении проверки | С администратором | С главным бухгалтером |
| 4 | Задача | Понимание бизнеса  клиента. Понимание  отчетности - это только средство решения данной задачи | Понимание порядка, согласно которому составлена отчетность |
| 5 | Объект исследования | Природа баланса  организации - клиента | Финансовые результаты |
| 6 | Основные пользователи | Собственники, инвесторы и кредиторы | Часто в этом качестве выступает налоговая инспекция |
| 7 | Акцентирование  внимания при  проведении аудита | Проверка статей баланса и отчета о прибылях  и убытках, т.е. сальдо  рассматривается как  причина финансового  положения клиента | Проверка самих хозяйственных операций, т.е. обороты рассматриваются как причина финансового положения клиента |
|  | | | |
| Продолжение таблицы 1 | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 8 | Влияние методологии  и учетной политики | Основной упор делается  на анализ методологии  учетной политики | Методология и учетная политика рассматриваются в связи с формами первичных документов и регистров |
| 9 | Значение статей  отчетности | Рассматривается в  зависимости от отрасли  деятельности и типа  предприятия | Рассматривается в зависимости от возможностей изъятия активов: чем легче изъятие, тем существеннее актив |
| 10 | Существенность | Соотносится со всей  отчетностью, что  автоматически  заставляет аудитора  анализировать статьи  отчетности | Соотносится с каждой статьей отчетности, в результате чего несущественные статьи могут остаться непроверенными |
| 11 | Выборочный метод | Рассматривается как  достоинство проверки,  поскольку он более  экономичен и точен | Рассматривается как неизбежный изъян проверки, поскольку он недостаточно точен |
| 12 | Внутренний контроль | Используется только  тогда, когда имеются  основания предполагать  его высокую  эффективность | Не обязателен к использованию |
| 13 | Проведение  инвентаризации  во время аудита | Обязательно | Не обязательно |
| 14 | Применение  аудиторских  стандартов | Принимаются как  непреложное условие для выполнения работ | На практике рассматриваются только как рекомендации |

Описанные подходы к аудиту обусловливают различия международных и российских стандартов аудита.

Одно из существенных отличий системы российской системы аудита от принятой на Западе состоит в том, что регулятивы издаются не профессиональными организациями, а государственными органами власти, такими как Минфин России, Центробанк РФ и т.д. Российские стандарты аудита в обязательном порядке должны быть одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине России. Это означает, что государство оказывает значительное влияние на аудиторскую деятельность.

Другой особенностью российского подхода к стандартизации является то, что требования аудиторских стандартов являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, за исключением тех его положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.

Несмотря на отмеченные различия, следует помнить, что создание одинакового климата для конкуренции российских и западных аудиторских фирм является непременным условием ведения бизнеса и может быть достигнуто путем гармонизации российских стандартов аудита с международными стандартами.

## 2.2 Взаимосвязь международных стандартов финансовой отчетности и аудита

Международные стандарты финансовой отчетности и аудита являются эффективным инструментарием формирования качественной финансовой информации. Они основаны на обобщении мировой практики в области учета, отчетности и аудита, обеспечивают простоту восприятия финансовой информации и четкую экономическую логику.

Мировой процесс принятия единых международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности в настоящее время привлекает специалистов всего мира. В деловом и профессиональном сообществе признано, что в наибольшей степени соответствует рыночной экономике система финансовой отчетности, описываемая международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Она обеспечивает рынок полезной широкому кругу пользователей финансовой информацией и является важной составляющей качественного корпоративного управления компанией. Использование МСФО позволяет компании предоставлять достаточный объем информации о себе, а заимодавцу и потенциальному инвестору понять и оценить риски, с которыми связано предоставление финансирования. Практика свидетельствует, что если компания составляет отчетность в соответствии с МСФО, то, во-первых, она имеет доступ на международные рынки капитала, а во-вторых, становится более конкурентоспособной в борьбе за привлечение источников финансирования с рынка.

Международные стандарты, согласно которым составляются финансовые отчеты, разработаны одним из советов МФБ - Советом по международным стандартам бухгалтерского учета (IASB). Он был создан 29 июня 1973 г. в соответствии с соглашением бухгалтерских органов Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании, США. Основной задачей Совета является развитие бухгалтерских принципов, приемлемых и понимаемых во всем мире. В конце минувшего года Совет по международным стандартам бухгалтерского учета и Совет по стандартам финансового учета США (US FASB) пришли к соглашению, что переход к единым стандартам является приоритетным для всего мирового сообщества.

Международные стандарты финансовой отчетности внесли большой вклад как в совершенствование, так и в гармонизацию финансовой отчетности во всем мире. Аналогично МСА они используются:

- как основа для национальных требований к финансовой отчетности во многих странах;

- как международный норматив для тех стран, которые разрабатывают свои собственные требования (включая основные развитые страны и возрастающее число новых рынков, таких как Китай и многие другие страны Азии, Центральной Европы и СНГ);

- фондовыми биржами и регулирующими органами, разрешающими иностранным и национальным компаниям представлять финансовые отчеты в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;

- наднациональными органами, такими как Европейская комиссия, которая в 1995 г. объявила о том, что в значительной степени опирается на МСФО при подготовке документов, отражающих потребности рынков капитала;

- непосредственно экономическими субъектами.

МСА и МСФО практически не связаны друг с другом и рассматривают разные стороны бухгалтерской деятельности.

МСФО содержат требования по подготовке финансовой отчетности, т.е. регламентируют процедуру отражения и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации об активах, задолженности, прибыли, убытках, оценке бухгалтерских статей и т.п. МСФО унифицируют основополагающие требования бухгалтерского учета, такие как: содержание отчетности, критерии внесения в отчетность различных ее элементов, правила оценки элементов отчетности, объем предоставляемой в отчетности информации.

МСА содержат общие требования, предъявляемые к проведению аудита и аудиторам. Они включают: цель аудита (подтверждение достоверности финансовой отчетности); требования к аудиторам (независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность, конфиденциальность, профессиональное поведение и выполнение стандартов); требования по планированию аудита, в том числе по изучению систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента; требования по сбору аудиторских доказательств и выполнению аудиторских процедур; требования по документированию аудита (подготовка аудиторских файлов или досье по результатам работы с данным клиентом); основные характеристики видов аудиторских выборок; порядок контроля качества работы в аудиторских фирмах; основные положения по распределению ответственности, если, например, с данным клиентом работают разные аудиторские фирмы или в аудите используются привлеченные специалисты, не являющиеся аудиторами; требования к оформлению и содержанию аудиторского заключения.

Так, МСА практически не касаются вопросов бухгалтерского учета, т.е. не содержат положений по проверке конкретных участков бухгалтерского учета (например, проверка основных средств, дебиторской задолженности). Эти вопросы раскрываются иногда в качестве практических примеров и обычно не учитывают особенности системы учета и подготовки отчетности данной страны.

Взаимосвязь международных стандартов отчетности и аудита проявляется в следующих направлениях:

- единство терминологии, применяемой в международных стандартах финансовой отчетности и МСА;

- использование аудиторами МСФО в целом в качестве критерия соответствия проверяемой отчетности установленным требованиям.

Одним из преимуществ, которые обеспечиваются МФБ, является общая терминология, используемая в МСФО и МСА. Благодаря этому обеспечивается единство взглядов на цели и объекты аудита между аудиторами и представителями аудируемых лиц, отвечающими за подготовку финансовой отчетности.

Аудит финансовой отчетности в понимании МСФО и МСА - это процесс, в ходе которого аудитору предоставляется возможность выразить мнение в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность по всем существенным аспектам в соответствии с установленными принципами финансовой отчетности. В качестве основы могут выступать как международные, так и национальные стандарты финансовой отчетности. Если аудируемый субъект составляет отчетность в соответствии с МСФО, то при проведении аудита возникает необходимость в использовании практически всех введенных в действие стандартов финансовой отчетности.

В международных стандартах аудита встречаются прямые ссылки на МСФО и другие документы, разработанные СМСБУ.

Международные стандарты аудита как перечень требований к общему порядку аудита и его процедурам вполне применимы к той системе бухгалтерского учета и подготовки отчетности, которая в настоящее время существует в России, и многие российские аудиторские фирмы с успехом применяют их в своей работе, тем более что по содержанию больших противоречий между МСА и российскими стандартами нет.

МСА ни в коем случае не смогут восполнить пробел российских компаний в МСФО. Тем не менее российские аудиторские фирмы, имеющие специалистов по МСФО, часто проверяют с их помощью отчетность российских предприятий, подготовленную в соответствии с МСФО, то есть хорошо владеют и теми, и другими стандартами. Как следствие, они могут консультировать различных клиентов в области применения и внедрения МСФО в России. Именно в данном аспекте проявляется взаимосвязь МСА и МСФО в российских условиях.

# 3 Перспективы разработки стандартов в соответствии с международными стандартами аудита

Развитие стандартов бухгалтерского и финансового учета оказывает влияние на эволюцию стандартов аудита. Более того, продвижение в России международных стандартов аудита зависит от внедрения и применения в учетной практике международных стандартов финансовой отчетности. Это проявляется в содержании документов, разработанных с целью гармонизации бухгалтерского учета и аудита в соответствии с международными стандартами.

1 июля 2004 г. Приказом Минфина России была одобрена Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. В работе над Концепцией приняли участие Минэкономразвития, Федеральная служба по финансовым рынкам, Банк России, Федеральная служба по статистике, Миннауки, МНС. Концепция была обсуждена с профессиональными общественными бухгалтерскими и аудиторскими объединениями, научными организациями, вузами, коммерческими организациями. В документе учтен мировой опыт и рекомендации ряда международных организаций. Концепция связывает дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности в стране с активизацией использования МСФО непосредственно хозяйствующими субъектами и с регулированием учета и отчетности.

Реализация Концепции осуществляется по специальным планам, охватывающим все выделенные направления развития бухгалтерского учета и отчетности. При этом изменения в бухгалтерском учете и отчетности, в том числе переход на МСФО, предполагается проводить постепенно с учетом потребностей и готовности профессиональной и другой заинтересованной общественности, а также органов государственной власти.

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

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

2) создание инфраструктуры применения МСФО;

3) изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;

4) усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;

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

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

а) качественные стандарты аудиторской деятельности, соответствующие Международным стандартам аудита;

б) четкие правила независимости аудиторских организаций и аудиторов;

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

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

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

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

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

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

1) подготовка изменений и дополнений к Федеральному закону "Об аудиторской деятельности";

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

3) разработка предложений по совершенствованию правил независимости аудиторских организаций и аудиторов в соответствии с мировым опытом;

4) разработка предложений по введению единых квалификационных требований к аудиторам, в том числе в области аудита финансовой отчетности, подготовленной по МСФО;

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

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

# Заключение

Федеральные стандарты аудиторской деятельности определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулируют иные вопросы, содержащиеся в Законе N 307-ФЗ. Они разрабатываются в соответствии с МСА и являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов.

Стандарты саморегулируемой организации аудиторов устанавливают требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям федеральных стандартов, если это обусловливается особенностями проведения аудита или оказания сопутствующих аудиту услуг. Такие стандарты не могут противоречить федеральным стандартам, не должны создавать препятствий для осуществления аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами их профессиональной деятельности. Они являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами саморегулируемого объединения аудиторов.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе разрабатывать для своих нужд регламенты, инструкции, собственные стандарты аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности. Требования правил аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных стандартов и внутренних правил аудиторской деятельности саморегулируемого аудиторского объединения, членами которого они являются.

Главенствующую роль в организации внешнего аудита, особенно обязательного, в Российской Федерации, безусловно, должны играть федеральные стандарты. В настоящее время таких стандартов 34, один из которых (N 15) отменен (точнее, объединен со Стандартом N 8). Таким образом, действуют 33 федеральных правила аудиторской деятельности.

В части развития и совершенствования федеральных стандартов на ближайшую перспективу можно сформулировать две основные задачи. Первая задача - обновление действующих федеральных стандартов в связи с возникающими изменениями в экономике, нормативно-правовом регулировании и т.д. Вторая задача - создание новых стандартов (примерно 7 - 10) для получения полного спектра федеральных стандартов.

Общим недостатком действующей системы федеральных стандартов является отсутствие их внутренней классификации по группам, которые соответствовали бы целям выполнения аудита и сопутствующих услуг. Наличие такой классификации позволило бы пользователям (аудиторы, бухгалтеры, студенты) легко ориентироваться в назначении и использовании стандартов. Заметим, что внутренняя классификация имеется в МСА, а также присутствовала в 37 российских стандартах первого поколения, например, Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, 2001. - М.: МЦРСБУ, 2002.

Исходя из имеющегося опыта представляется целесообразной следующая классификация федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

В ней сформировано 9 групп стандартов.

Первая группа включает один стандарт и в дополнение к Федеральному закону "Об аудиторской деятельности" здесь рассмотрены цель и основные принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Вторая группа включает три стандарта и посвящена ответственности аудиторов и аудиторских организаций.

Третья группа содержит 6 стандартов и используется в повседневной работе аудиторов в части оформления процедур по планированию и документированию аудиторской деятельности. В рамках этой группы саморегулируемым аудиторским объединениям целесообразно разработать внутрифирменные стандарты для своих членов. Такие стандарты должны содержать различные таблицы, формы документов, краткие инструкции для проведения работ по планированию и документированию. Особенно они будут полезны начинающим аудиторам.

Четвертая группа включает два стандарта и посвящена вопросам качества выполнения заданий по аудиту и качеству услуг самих аудиторских организаций.

Пятая группа содержит пять стандартов, посвященных важнейшим аспектам аудита: методам сбора аудиторских доказательств, аналитическим процедурам, аудиторской выборке, использованию оценочных показателей в бухгалтерском учете и др.

Шестая группа включает три стандарта, в которых рассматриваются вопросы, связанные с использованием для проведения аудита результатов работы эксперта, работы внутреннего аудитора и другой аудиторской организации (аудитора).

Седьмая группа охватывает 9 стандартов, посвященных составлению отчетов и выводов, разработке важнейшего аудиторского документа - заключения о бухгалтерской отчетности, порядку оформления информации по результатам проведения аудита (отчета аудитора, письменной информации), особенностям первой проверки аудируемого лица и др.

Восьмая группа является сравнительно новой и включает четыре стандарта, один из которых посвящен анализу понятия "Сопутствующие аудиторские услуги", а три стандарта содержат требования к выполнению таких услуг, как выполнение согласованных процедур в отношении финансовой отчетности, компиляция финансовой информации; обзорная проверка бухгалтерской отчетности.

Девятая группа находится в стадии разработки.

Сопоставление приведенной классификации с МСА позволит составить адекватную программу подготовки новых, наиболее необходимых федеральных стандартов аудиторской деятельности для Российской Федерации.

**Список использованных источников**

1. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999).— М.: МЦРСБУ, 2000.

2. Правила (стандарты) аудиторской деятельности/Составитель и автор введения Н.А. Ремизов,- М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2008.

3. Журнал «Аудиторские ведомости».— 2009.— №10-03-34.

4. Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. Утверждены Указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263.

5. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: Учебное пособие.- М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2006.

6. Ремизов Н.А. Из истории российского аудита//Финансовые и бухгалтерские консультации.— 2010- № 7 (58).- С. 83-87.

7. Стандарты аудита Российской коллегии аудиторов. Под общ. ред. А. Руфа и С. Карпухиной. М.: РКА, 2004.

8. Гутцайт Е.М., Островский О.М, Ремизов Н.А. Отечественные правила (стандарты) аудита и их использование. М.: ФБК-ПРЕСС, 2006.

9. IFAC Handbook of Technical Pronouncement on ethics and auditing.- New York, 2008.

10. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.

11. Международные стандарты финансовой отчетности. Издание на русском языке. М.:Аскери-АССА, 2008.

12. Аудит. Учебник /Под ред. Подольского В.И. Издание 3-е. - М.: ЮНИТИ, 2009

13. Астахов В.П. Бухгалтерский финансовый учет./Учебное пособие. - М.: МарТ, 2007

14. Богатая И.Н., Хахонова Н.Н. Аудит. - М.: Феникс, 2007

15. Головизина А.Т., Архипова О.И. Теория бухгалтерского учета. - М.: КноРус, 2009

16. Глушков И.Е., Киселева Т.В. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии: в 2 томах. - М.: КноРус, 2009

17. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет и аудит. - М.: ФБК Пресс, 2008

18. Захарьин В.Р. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие. - М.: Форум: ИНФРА-М, 2008

19. Коваль Л.С. Бухгалтерский (финансовый) учет. - М.: Гелиос АРВ, 2006

20. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. / Учебное пособие. - М.: ИНФРА-М, 2007

21. Крупченко Е.А. Аудит в экзаменационных вопросах и ответах. - М.: Феникс, 2007

22. Куркина М.П. Аудит. - М.: ИНФРА-М, 2010

23. Лабынцев Н.Т. Аудит. Теория и практика. - М.: ПРИОР, 2009

24. Ладутько Н.И. Бухгалтерский учет. М.: ФУ, 2008

25. Практический аудит. /Учебное пособие. Под ред. Соколова Я.В. - СПб: Издательство «Юридический центр «Пресс», 2006

26. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа. - М.: ИНФРА-М, 2007

27. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. - М.: ИНФРА-М, 2008

28. Хахонова Н.Н. Основы бухгалтерского учета и аудита. - М.: Феникс, 2009

29. Гиляровская Л.Т., Ситникова В.А. Аудит собственного капитала коммерческих организаций. - М.: Юнити, 2009

30. Мельник М.В. Ревизия и контроль: Учебное пособие. - М: ИД ФБК-ПРЕСС, 2007.