
Magister
ISA
А.А. Ситнов
МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА
Учебник
ЮНИТИ
UNITY



Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации

А.А. Ситнов

Международные стандарты аудита

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное учреждение
«Федеральный институт развития образования» (ФГАУ «ФИРО»)

Рекомендовано ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления»
в качестве ***учебника*** *для студентов высших учебных заведений,*
обучающихся по направлению подготовки 080100.68 «Экономика»,
квалификация (степень) «магистр»

Рекомендовано Учебно-методическим центром
«Профессиональный учебник» в качестве ***учебника***
для студентов высших учебных заведений, обучающихся
по направлению подготовки 080100.68 «Экономика»,
квалификация (степень) «магистр»



Москва • 2017

УДК [006.032:657.6](075.8)
ББК 65.052.8я86я73-1
С41

Рецензенты:
доктор экономических наук, профессор *Р.П. Булыга*
(зав. кафедрой «Аудит и контроль» Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации)
доктор экономических наук, профессор *А.И. Уринцов*
(зав. кафедрой «Управление знаниями и прикладная информатика
в менеджменте» Московского государственного университета экономики,
статистики и информатики (МЭСИ)
доктор экономических наук, профессор *В.Э. Керимов*
(профессор кафедры бухгалтерского учета
Российского государственного аграрного заочного университета)

Главный редактор издательства *Н.Д. Эриашвили*,
кандидат юридических наук, доктор экономических наук, профессор,
лауреат премии Правительства РФ в области науки и техники

Ситнов, Алексей Александрович.

С41 Международные стандарты аудита: учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению подготовки «Экономика», квалификация «магистр» / А.А. Ситнов. — М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2017. — 239 с. — (Серия «Magister»).

ISBN 978-5-238-02556-8

Агентство CIP РГБ

Рассмотрены концептуальная основа разработки Международных стандартов аудита, цели, основные принципы и требования, предъявляемые международным сообществом к организации, подготовке и проведению аудита, сбору аудиторских доказательств и подготовке аудиторского заключения.

Приведены вопросы для самоконтроля и тесты, которые позволят закрепить знания в изучаемой области.

Для магистров, аспирантов и преподавателей экономических и финансовых вузов, а также для аудиторов, бухгалтеров, руководителей организаций и всех тех, кто интересуется вопросами аудита.

ББК 65.052.8я86я73-1

ISBN 978-5-238-02556-8

© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2014
Принадлежит исключительное право на использование и распространение издания (ФЗ от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ).
© Оформление «ЮНИТИ-ДАНА», 2014

Введение

Направления развития аудита, выбор методов регулирования его развития, оценка роли и основных задач аудиторской деятельности, характер взаимоотношения аудиторских организаций и руководства проверяемых объектов в настоящее время находятся в центре внимания мирового бухгалтерско-финансового и аудиторского сообщества России и активно дискутируются во всех странах. В мировом сообществе эти аспекты тесно увязываются с четким определением задач и направлений проведения аудиторских исследований, способствующих повышению их качества и результативности. В частности, большое внимание уделяется вопросам совершенствования аудиторских процедур, более четкой классификации и определению источников аудиторских доказательств, а также их стандартизации.

В последние годы, после принятия Закона об аудиторской деятельности в 2008 г., проведена большая работа по более четкой регламентации аудиторской деятельности, в частности путем разработки стандартов аудиторской деятельности. Стандарты, подготовленные в 2010—2012 гг., по основным положениям весьма близки к международным стандартам аудита и контроля качества. Однако определенные отличия остаются, что требует тщательного изучения текста именно Международных стандартов аудита. Этот вопрос приобрел особую актуальность при интенсивном развитии интеграционных процессов, активном привлечении в Россию иностранных инвестиций, создании транснациональных компаний.

После выхода в свет и представления российской общественности второго официального издания (на русском языке) Международных стандартов аудита, основанного на действующих МСА 2001 г., Международная федерация бухгалтеров продолжила работу над совершенствованием уже разработанных и выработкой новых нормативных положений международного аудита. В результате долгой и кропотливой работы в 2005 г., мировому сообществу был представлен «Сборник международных положений по аудиту, уверенности и этике» (Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. 2005 Edition, International Federation of Accountants, New York, 2005.), который вобрал в себя все положения, выпущенные Международным советом по стандартам в области аудиторской деятельности, а также Комитетом по этике по состоянию на 31 декабря 2004 г.

Сборник отличался от предыдущего не только своей структурой, но и рядом изменений и дополнений, связанных с выходом совер-

шенно новых (уточняющих старые) Международных стандартов аудита.

В общем виде в новом сборнике была проведена существенная перегруппировка практически всех регламентирующих документов, а также изменена их структура. Работа над совершенствованием указанных стандартов и положений продолжалась. Уже в марте 2009 г. было объявлено о завершении этой весьма кропотливой работы. В то же время новая версия Стандартов не была переведена на русский язык, что в значительной степени затрудняло их использование широкой российской общественностью — как специалистами в области аудита, так и заинтересованными в их услугах пользователями.

Целью предлагаемого читателю учебника является формирование у него комплексного представления о методологических требованиях международного аудита.

Учебник предназначен прежде всего для магистров и специалистов, обучающихся по направлению «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Основной задачей учебника является формирование у будущих специалистов знаний, умений и навыков, достаточных для компетентного выполнения функций аудитора не только в Российской Федерации, но и на мировом уровне. Учебник позволяет сформировать у читателей комплексное представление о современных Международных стандартах аудита, выработать навыки и компетенции признанной в мировом сообществе методологии и техники их применения.

В то же время при все возрастающей роли аудита в управлении современными экономическими субъектами учебник может быть полезен научным работникам, преподавателям и иным пользователям аудиторских услуг.

Учебник содержит научно обоснованные теоретико-методологические и организационно-методические положения международного аудита, раскрывающего широкие возможности аудита в современных условиях все возрастающих требований к его результатам.

Основной материал учебника дополнен приложениями, содержащими информацию о современной базе МСА. Каждая глава завершается контрольными вопросами и тестовыми заданиями, что позволяет читателю оценить степень усвоения материала на каждом этапе обучения.

Учебник состоит из введения, семи глав, библиографического списка, терминологического словаря и приложений.

В учебнике показана взаимосвязь МСА с другими видами международных стандартов, в первую очередь МСФО и образовательными стандартами.

Кроме того, заслуживают внимания приведенные в учебнике исторические сведения о самой Международной федерации бухгалтеров и ее деятельности в течении всего периода ее существования.

Особое место в учебнике занимает описание стандарта МСКК 1, который до выхода указанного материала не был представлен российской общественности на русском языке. Это заслуживает особого внимания в связи с происшедшими изменениями в нормативно-правовой базе российского аудита.

Учебник основан на действующих МСА и раскрывает все особенности их практического применения.

Особо следует обратить внимание на МСА контроля качества в фирмах, осуществляющих аудиторскую деятельность. Он, по существу, тесно корреспондирует с Кодексом этики аудитора и определяет основные требования к работе аудиторских фирм, организации проведения аудиторских проверок и оказании аудиторских услуг, включая формулировки этических требований, формы взаимодействия и установление контактов с клиентами, требования к персоналу аудиторской фирмы и ее корпоративной культуре, формы выполнения заданий, документацию, контроль и мониторинг качества работы. Этот документ имеет самостоятельное значение и должен стать настольной книгой руководителей аудиторских фирм, с этим документом должен быть знаком каждый сотрудник фирмы. При использовании опыта зарубежных и лучших российских фирм по проведению тренингов для вновь принимаемых сотрудников именно этот документ может быть взят за основу изучения Международных стандартов качества и корпоративной культуры аудиторских фирм, что позволит участникам тренинга дать оценку соответствия корпоративной культуре их фирмы требованиям международным стандартов.

Наряду с предложенными материалами в учебнике приведен терминологический словарь, который позволяет пользователю однозначно трактовать те или иные понятия, приведенные непосредственно в тексте основных Стандартов.

Учебник подготовлен на основе содержательного материала русскоязычного перевода оригинального текста Международных стандартов аудита и контроля качества, который имеет чрезвычайно важное значение для дальнейшего развития аудита, поскольку широко трактует вопросы методологии и организации современного аудита.

Особенно следует отметить и то, что здесь приведен не только текст положений того или иного Стандарта, но особым образом выделены аспекты их практического применения различными экономическими субъектами. Это позволяет использовать на практике комментарии, содержащиеся в его тексте.

Учебник может сыграть важную роль в методическом обеспечении аудиторской деятельности не только в образовательном процессе подготовки специалистов, но и практической деятельности этих специалистов.

Учебник написан на кафедре «Аудит и контроль» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации».

Автор выражает глубокую благодарность рецензентам учебника заведующему кафедрой «Аудит и контроль» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», доктору экономических наук, профессору Р.П. Булыге, заведующему кафедрой управления знаниями и прикладной информатики в менеджменте МЭСИ, доктору экономических наук, профессору А.И. Уринцову и профессору кафедры бухгалтерского учета ФГОУ ВПО «Российский государственный аграрный заочный университет», доктору экономических наук В.Э. Керимову за ценные и конструктивные замечания и предложения.

Автор выражает благодарность заслуженному деятелю науки Российской Федерации, доктору экономических наук, профессору М.В. Мельник за оказанную помощь и консультации при его написании.

Глава 1

Становление и организация международного аудита

Цель главы — формирование общего представления о роли Международных стандартов аудита (МСА) в становлении аудита, о содержании и порядке использования Международных стандартов аудиторской деятельности за рубежом о создании и распространении МСА, о тенденциях развития МСА, роли Международной федерации бухгалтеров в разработке МСА и концептуальной основе МСА.

1.1. Исторические предпосылки возникновения и развития международного аудита

Согласно существующим историческим фактам, первые упоминания о прототипе современного аудита можно считать период, начавшийся в 700-е годы до н.э. в Древнем Китае, при правлении династии Чжоу (1122—256 г. до н.э.). В это время существовал государственный пост: занимавший его чиновник обеспечивал и гарантировал честность правительственных чиновников, имевших непосредственный доступ к государственным финансам и иному государственному имуществу[1].

В Афинах в V веке до н.э. существовали правительственные органы, занимавшиеся проверкой всей деятельности должностных лиц по завершению их полномочий.

В III веке до н.э. в Римской империи стали назначать целый штат специальных контролеров (квесторов), которые под наблюдением казначея занимались проверкой государственного бюджета в провинциях.

Сложность структуры Римской империи, существование многих провинций требовали особого подхода не только к процессу учета доходов, расходов и всех собираемых налогов, но и к процессу проверки достоверности отражения государственными чиновниками всей учетной информации.

---

[1] *Аудит* Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М.О′ Рейли, М.Б. Хирш: Пер. с англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.

Первое упоминание об этом в англоязычных странах можно отнести только лишь к 1130 г., о чем свидетельствуют немногочисленные записи в архивах Казначейства Англии и Шотландии.

Приблизительно с конца XIII в. упоминания об аудиторах и аудите встречаются в Италии и Франции. В научных сочинениях того времени было рекомендовано проводить аудит счетов.

В начале XIV в. появилось значительное число документов, отражающих широкое признание значения аудита и регулярную аудиторскую проверку сформированных отчетов муниципальных органов, ремесленных гильдий и частных землевладельцев.

В это время в Великобритании существовал аудит двух видов. В городах его проводили публично, в присутствии правящих должностных лиц и граждан заслушивая аудиторские отчеты, читаемые казначеем. Отчеты о проведении аудита ремесленных гильдий заслушивались лишь членами этих гильдий.

К середине XVI века аудиторы городов стали завершать свои отчеты примечаниями приблизительно следующего содержания: «Выслушано нижеподписавшимися аудиторами»[1].

Практика «слушания отчетов» просуществовала до XVII века, так как умели читать в то время весьма немногие. Сам же термин «аудит» происходит от латинского слова audio — слышать.

Однако в исторических летописях существуют и свидетельства второго вида аудита, который представлял собой детальную проверку счетов уплат управляющими крупных поместий с последующим устным отчетом перед владельцем и советом управляющих данного поместья. Аудитор являлся членом этого совета, и аудит, по своей сути, был прототипом современного внутреннего аудитора.

Рассмотренная практика аудита Великобритании не стремилась выявить какие-либо отклонения в счетах, за исключением проявления фактов реального обмана со стороны как государственных, так и частных должностных лиц. Важное требование аудита этого времени состояло в обеспечении подотчетности этих лиц в отношении вверенных им средств и имущества.

Примерно с XVII века экономическое развитие многих стран характеризуется бурным ростом городов, фабрик, расширение торговли. В этот период коренным образом меняется весь процесс учета, который переориентируется главным образом на реализацию соблюдения прав собственности на любое имущество. А аудит трансформируется из процесса пассивного «слушания» в процесс подробного изучения и анализа письменных документов и свидетельств, подтверждающих те или иные сделки. Иными словами,

[1] *Аудит* Монтгомери. С. 23.

появляется обычай подтверждения достоверности сделок посредством их констатации двумя различными независимыми субъектами. Именно в это время возникают первые ростки современного бухгалтерского учета и независимого контроля.

Это свидетельствует факт принятия в Шотландии законодательного акта, запрещающего ряду должностных лиц занимать должность городского аудитора, т.е. в международную практику аудита вводится современное понятие «независимость аудитора».

Важной вехой развития независимого аудита послужило зарождение к концу XVII века акционерных обществ и волна прокатившихся финансовых кризисов и банкротств. Возникла глобальная проблема защиты интересов кредиторов, что привело к повышению роли независимых экспертов-аудиторов, которые могли бы осуществлять защиту этих интересов посредством контроля ведения учета и формирования отчетов кредитуемых субъектов, предоставляя при этом своевременную информацию о возможном банкротстве последних.

Несмотря на бурное развитие и высокую значимость, аудит стал важнейшим составным элементом мировой экономической системы лишь в конце XIX века. Этому послужило строительство железных дорог, создание страховых компаний, банковских структур и дальнейшего развития акционерных обществ. Именно с развитием железнодорожного транспорта связано создание службы внутренних аудиторов, которые разъезжали по Соединенным Штатам Америки, посещая транспортные агентства и оценивая меру ответственности административных органов за сохранность имущества, систему учета и формирование отчетности.

На этом этапе развития экономики в целом и аудита в частности еще не существовало единых методических подходов к проведению независимых аудиторских экспертиз и, как следствие, отсутствовали единые требования к самому аудиторскому заключению, состоящему, как правило, из двух-трех фраз. Главным критерием доверия к аудиторскому заключению являлось особое расположение клиента к аудитору, обусловленное внимательностью, доброжелательностью, безупречной честностью, независимостью аудитора, но в то же время его заинтересованностью в делах клиента.

Однако в связи с ограниченностью предоставляемой аудитором того времени отчетной информации у клиентов возникали всевозможные проблемы.

Поэтому вторая половина XIX века и обусловилась рядом законодательных актов ведущих государств мирового сообщества, повышающих значимость аудита как института рыночной экономики.

В этот период Великобритания принимает законы об обязательном аудите британских компаний один раз в год. Отдельные королевские указы этого времени Англии, Шотландии и Ирландии положили начало объединению бухгалтеров в профессиональные общественные структуры. В результате были созданы Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса, Общество бухгалтеров Эдинбурга, Институт бухгалтеров и аудиторов Глазго, Общество бухгалтеров Абердина и, наконец, Институт присяжных бухгалтеров Ирландии. Представители этих общественных объединений приступили к выработке единых для всех их членов правил профессиональной деятельности бухгалтеров.

Во Франции был принят закон об аудите акционерных обществ и коммерческих банков, предписывающий обязательную аудиторскую проверку специальными ревизорами — «комиссарами по счетам». В Германии — дополнение к закону об акционерных обществах, которым наблюдательным советам этих обществ вменялось осуществление проверки отчетности с докладом о ее результатах на собраниях акционеров.

В то же время с усложнением и расширением сфер деятельности хозяйствующих субъектов усложнялся и бухгалтерский учет указанной деятельности. Это требовало от аудиторов хорошей профессиональной подготовки. Так, в США, в штате Нью-Йорк, было законодательно регламентировано осуществление аудиторской деятельности бухгалтерами, получившими образование лишь в Нью-Йоркском университете и имевшими лицензию на право заниматься этой деятельностью.

Кроме того, требовалась разработка единых для всех основных рекомендаций проведения как самого аудита, так и подготавливаемого на его основе аудиторского заключения.

И все же до начала XX века число научных источников по проблемам аудита было незначительным. В частности, в США использовались лишь источники, изданные в Великобритании. Поэтому первым и актуальным до настоящего времени научным трудом в этой области знаний было издание в США Робертом Х. Монтгомери книги «Аудит: теория и практика» (в последствии «Аудит Монтгомери», см. сноску выше). Ее появление было обусловлено прежде всего отличием практики аудита Соединенных Штатов Америки от практики Великобритании, аудиторы которой получали образование в Соединенном Королевстве до рубежа XX столетия.

В начале XX века заинтересованные пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности считали балансовый отчет основным показателем надежности любого экономического субъекта (компании, фабрики и пр.). По этой причине все аудиторы изначально уделяли

особое внимание именно этой отчетной форме. Первое официальное постановление об аудите в США, подготовленное Американским институтом бухгалтеров-экспертов (в настоящее время Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров — American Institute of Certified Public Accountants, AICPA), было посвящено «аудиту балансов» и опубликовано в 1917 г.[1]

Разразившийся мировой экономический кризис 1929—1933 гг. вызвал пересмотр отношений к деятельности аудиторов. В этот период резко возросли требования к качеству аудита.

Во время и особенно после окончания кризиса наметилось усиление акцента всех ведущих стран мирового сообщества на введение жестких требований к формируемой и представляемой заинтересованным пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности. Наряду с требованиями обязательной публикации отчетных данных появилась объективная потребность подтверждения их достоверности независимыми бухгалтерами — экспертами, т. е. аудиторами.

Таким образом, аудит стал мощным заслоном против различного рода мошенничества и фальсификаций со стороны руководства экономических субъектов.

С конца 20-х годов XX в. в исследованиях и разработках в области аудита наметились два главных направления: создание стандартов аудиторской деятельности и разработка требований к ответственности аудиторов. Именно в этот период в США появились нормы профессиональной этики, которых были обязаны придерживаться все практикующие аудиторы.

Началом процесса, связанного с глубокой проработкой регламентации проведения аудита, можно назвать принятие в 1932 г. в США федерального закона под названием «Акт о правильности ценных бумаг», в котором впервые были выдвинуты определенные требования, регулирующие проведение независимых аудиторских проверок негосударственных субъектов (корпораций), осуществляющих деятельность в ряде штатов и выпускавших свои ценные бумаги.

Спустя приблизительно два года, т.е. в 1934 г., был разработан документ, в котором содержались некоторые принятые и в настоящее время аудиторские процедуры. Этот документ назывался «Проверка финансовых отчетов независимыми аудиторами».

Однако сложившаяся к тому времени практика бухгалтерского учета и самого аудита игнорировала данный документ, что не улучшало качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, предъявляемой заинтересованным в ней пользователям. Именно по этой

[1] *Аудит* Монтгомери.

причине были созданы два комитета, которые должны были регламентировать процедуры как бухгалтерского учета, так и аудита.

Начиная с 1939 г. Американский институт бухгалтеров-экспертов стал публиковать свои исследования в области аудиторских процедур в форме бюллетеней и отчетов. Это считается первым этапом на пути всеобщей стандартизации аудита.

Первый отчет Комитета по процедурам аудита отразил выработанные к тому времени семь основополагающих положений, которые легли в основу становления современного аудита. Особое место в этом отчете занимали исследования в области внутреннего контроля, позволяющего обеспечивать достоверность регистрации, классификации и обобщения учетной информации любого экономического субъекта.

Кроме того, впервые было рекомендовано формировать аудиторское заключение по предоставляемой экономическими субъектами бухгалтерской (финансовой) отчетности в виде стандартного образца.

Следующим, не менее важным этапом развития современного аудита стало окончание Второй мировой войны. В это время значительно увеличилось число общепринятых процедур как бухгалтерского учета, так и аудита. В 1948 г. Американский институт бухгалтеров впервые утверждает «Общепринятые стандарты аудита», а Институт внутренних ревизоров публикует «Обязанности внутреннего ревизора».

Начиная с 60-х годов XX века наметилась тенденция упрощения процесса бухгалтерского учета. Однако неудовлетворительность качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражающей результаты финансово-хозяйственной деятельности и финансовое положение того или иного субъекта, продолжала существовать.

Несмотря на то, что в ряде случаев различные экономические субъекты привлекали для ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности сторонних, независимых бухгалтеров-экспертов (и в частности аудиторов), отсутствие единства в их взглядах на состояние дел, а также единых подходов к оказанию своих услуг не улучшало существовавшего положения.

Процесс профилактических мероприятий по вопросам определения и урегулирования различных нарушений в области бухгалтерского учета требовал разработки единых стандартов учета и формирования отчетности, построенных на определенных, детальных и единых для всех правилах, без которых процесс дальнейшего совершенствования, как самого бухгалтерского учета, так и аудита был невозможен.

Именно такой подход давал возможность управлять финансово-хозяйственными событиями, проводить их оценку, а также разра-

ботку единых способов обобщения информации, что, в свою очередь, позволило бы связать ее с заинтересованными квалифицированными пользователями.

Таким образом, аудит в ряде ведущих в мировой экономике стран достиг качественно нового уровня своего развития.

12 августа 1969 г. во Франции декретом президента республики была создана Национальная комиссия независимых ревизоров (уполномоченных по счетам), развитие деятельности которой с годами шло в направлении повышения роли ревизоров и превращения их заключений в официальный отчетный документ любого экономического субъекта для всех заинтересованных пользователей.

Кроме ревизоров, обеспечивающих контроль за достоверностью бухгалтерской (финансовой) информации, во Франции был создан Орден бухгалтеров-экспертов, который осуществляет ведение бухгалтерского учета, формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и оказывает консультационные услуги в данной области.

Весьма значительная роль в процессе становления аудита принадлежит также Швеции: 18 мая 1995 г. риксдагом был принят новый Закон об аудиторах, а 1 июня 1995 г. появились два важных правительственных документа: Постановление об аудиторах, дающее подробные разъяснения по применению вышеуказанного закона, и Постановление с инструкцией Комиссии по аудиторской деятельности.

В Законе об аудиторах прописаны основные требования к аттестации и лицензированию аудиторов и аудиторских фирм, а также функция надзора за их деятельностью и меры ответственности.

Не меньшую роль в процессе формирования аудиторской профессии сыграли британские аудиторские компании, которые наряду с деятельностью внутри своего государства еще с XIX столетия работали в США, в странах Африки и Южной Америки.

С ростом числа транснациональных корпораций возникла необходимость и интернационализации аудиторских компаний. В связи с этим в начале 80-х годов XX века была образована «большая восьмерка» — восемь ведущих аудиторских компаний, а в начале 1990-х годов — «большая шестерка».

Концентрация мирового капитала, а также непрерывный процесс слияния в сфере аудиторских услуг (Price Waterhouse Coopers, Ernst & Young, KPMG, Deloitte Touche Tohmatsu International), осуществляемый в целях обеспечения возможности предоставления более широкого их спектра (в области аудита, бухгалтерского учета, консультаций в сфере инвестиций, менеджмента, маркетинга, финансового анализа и управленческого учета), оказывает весьма значительное влияние на унификацию стандартов аудита, а также ме-

тодик его проведения. Именно этот процесс ведет к единству стратегии, методологии аудита, а также выработке единых критериев качества, т. е. общепризнанных стандартов.

Одновременно продолжается непрерывный процесс совершенствования уже разработанных и выработка новых профессиональных требований, предъявляемых к аудиторским услугам.

По этой причине в 1977 г. мировая общественность создает международную организацию под названием Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAC), которая обозначила свою миссию как служение интересам общества и осуществление деятельности, направленной на усиление позиций бухгалтерской профессии по всему миру, внесение своего вклада в развитие сильной международной экономики посредством установления единых профессиональных стандартов высочайшего качества, стимулирование приверженности этим стандартам и сближения стандартов в мировом масштабе, а также представление интересов общества в случаях, когда требуются профессиональные знания и опыт[1].

В рамках Международной федерации бухгалтеров образован Международный комитет по аудиторской практике (International Auditing Practices Committee), который действовал на правах автономного и постоянного комитета до 2002 г. Он осуществлял разработку и совершенствование Международных стандартов аудита (МСА) (International Standards on Auditing, ISA), а также основных правил по оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Международные стандарты аудита в настоящее время являются общепризнанным механизмом регулирования существующих в мировой практике подходов к аудиту.

Назначение этих стандартов состоит в описании при единстве методологии основных принципов проведения аудита в целях выработки единого понимания его основной роли и значения, целей и задач, способов и процедур осуществления аудита, а также основных критериев для определения его качества, что, в свою очередь, позволяет заинтересованным пользователям бухгалтерской (финансовой) информации быть уверенными в ее достоверности после проведенного аудита.

Однако Международные стандарты аудита не могут учесть все национальные особенности организации и практики аудита разных стран. Это связано главным образом с рядом объективных и субъективных обстоятельств развития национальных экономик. Кроме

---

[1] *Международные* стандарты аудита и контроля качества. Ч. 1: В 3 т. / Международная федерация бухгалтеров (МФБ). Киров. 2012.

того, ведущие экономически развитые страны, как правило, имеют свои стандарты аудита. Но при интеграции любого государства в мировую экономику и тем более глобализации рынков капиталов и ценных бумаг без единых для всех участников мирового экономического развития требований Международных стандартов аудита не обойтись (особенно при наличии в национальных стандартах положений, которые коренным образом противоречат международным единым требованиям).

Разработка единых стандартов аудита и сопутствующих аудиту услуг, применяемых к любым ситуациям и возникающим на практике обстоятельствам, исключена. Поэтому к принятым Международным стандартам аудита следует относиться как к основным принципам, которые необходимо соблюдать при оказании аудиторских услуг. Точность процедур по применению этих стандартов зависит, как правило, от профессионального суждения каждого аудитора и возникающих обстоятельств.

Национальные стандарты, как было отмечено ранее, существуют в Великобритании, Канаде, США и Швеции, однако требования МСА в этих странах все-таки принимаются к сведению в практической деятельности.

В ряде государств (Австралии, Бразилии, Голландии, России) МСА принимаются за основу при разработке своих национальных регламентирующих документов. Кроме того, существуют государства (Кипр, Нигерия и др.), где МСА приняты в качестве национальных стандартов.

Потребность в Международных стандартах аудита возрастает с каждым годом, так как в мире существует тенденция интеграции в мировую экономику стран со своими системами бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

МСА следует применять только к существенным аспектам. В ряде случаев мировая практика допускает возможность отступления от них в целях достижения наибольшей эффективности предоставления аудиторских услуг. Однако аудитор, использующий такую возможность, обязан обосновать сделанное отступление.

Несмотря на тщательность подходов к разработке международных положений, регулирующих аудиторскую деятельность во всем мире, в начале 2001 г. работа Международного комитета по аудиторской практике была подвержена тщательному анализу со стороны руководящего органа Международной федерации бухгалтеров.

Созданная для этой цели рабочая группа состояла из высококвалифицированных специалистов, имеющих опыт внедрения аудиторских стандартов, как на международном, так и национальном

уровне. Она подготовила отчет, который свидетельствовал о необходимости существенной реорганизации деятельности Комитета.

Приведенные в отчете выводы позволили сформулировать и обосновать следующие основополагающие направления его реорганизации и дальнейшего функционирования:

- необходимость выработки четкой цели деятельности Международного комитета по аудиторской практике;
- получение признания МСА Международной организацией по сделкам с ценными бумагами (International Organization of Securities Commissions, IOSC);
- необходимость реорганизации структуры Международного комитета по аудиторской практике;
- обеспечение максимальной прозрачности всей деятельности Комитета;
- необходимость регулярных проверок и устранение любых неопределенностей в аудиторских стандартах;
- подготовка и представление регулярной годовой отчетности о его деятельности;
- разработка стратегических планов и бюджетирование с вынесением их на открытое обсуждение;
- необходимость повышения объемов финансирования деятельности Международного комитета по аудиторской практике и процессов, связанных с разработкой и внедрением МСА.

В 2002 г. Международный комитет по аудиторской практике был переименован в Комитет по Международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB).

1.2. Сущность и цели современного аудита

В настоящее время, как уже было отмечено ранее, во многих странах институт аудита занимает весьма твердые позиции и добился широкого общественного признания. Однако, по мнению зарубежных ученых, «становление аудита (типов, целей) — процесс достаточно длительный, он не закончился и в настоящее время»[1].

Являясь элементом экономической системы любого государства, вступившего на путь рыночных преобразований, понятие «аудит» приобретает различные толкования, присущие национальным традициям и требованиям, предъявляемым к нему.

---

[1] См.: *Аудит* Монтгомери. С. 19.

Так, в Великобритании Совет по аудиторской практике (Auditing Practices Board, APB) определяет аудит как «независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом»[1].

Аналогичной точки зрения придерживается английский ученый Р. Адамс, который определяет аудит как независимую проверку и «выражение мнения о финансовой отчетности предприятия»[2]. Уточняя определение, автор утверждает, что назначение аудита может быть определено как «придание уверенности в верности корпоративной отчетности организаций общественного и частного сектора на благо акционеров и общества в целом путем обеспечения внешнего объективного взгляда на представленную ее директорами отчетность о деятельности, ее жизнеспособности и планах на будущее»[3].

Английский ученый Р. Додж, представивший в России одну из первых работ, связанных с международными стандартами аудита, дает свое определение: «Аудит — независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия»[4].

Известный американский ученый в области аудита Дж. Робертсон определяет аудит как «процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователя финансовых отчетов»[5]. По его мнению, целью аудита следует считать снижение вероятности того, что в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся искаженные сведения.

Многие российские исследователи проблематики аудита разделяют данный подход к определению его сущности и целей. К сторонникам этой точки зрения относятся А.Ф. Аксененко, Ю.А. Данилевский, Н.А. Ремизов, В.В. Скобара, Е.В. Старовойтова, К.Л. Угольников, С.М. Шапигузов.

Например, А.Ф. Аксененко считает, что «аудит представляет собой независимую экспертизу и анализ публичной финансовой отчетности хозяйствующего субъекта», а «в современном понятии — это процесс проверки ведения бухгалтерского учета и финансовой

---

[1] *Ситнов А.А.* Международные стандарты аудита: Учеб.-практ. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ФБК-ПРЕСС, 2005. С. 17.
[2] *Адамс Р.* Основы аудита: Пер. с англ. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1995. С. 28.
[3] Там же.
[4] *Ситнов А.А.* Международные стандарты аудита: Учеб.-практ. пособие. 2-е изд. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. С. 17.
[5] *Робертсон Дж.* Аудит: Пер. с англ. М.: KPMG; Контакт, 1993. С. 5.

отчетности с точки зрения его достоверности и соответствия действующему законодательству»[1].

В.В. Скобара считает, что аудит — это «рассмотрение независимым аудитором бухгалтерских отчетов организации и выражение мнения о степени их достоверности и соответствия нормам, установленным законом»[2].

Аналогичной точки зрения придерживается К.Л. Угольников, который видит в аудите «процесс проверки ведения бухгалтерского учета на предприятиях и в учреждениях с точки зрения его достоверности и справедливости»[3].

По мнению Ю.А. Данилевского, С.М. Шапигузова, Н.А. Ремизова и Е.В. Старовойтовой, термин «аудит» трактуется «как независимая предпринимательская деятельность внешних аудиторов (аудиторских фирм) по проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов в целях установления достоверности их бухгалтерской (финансовой) отчетности и совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации»[4]. При этом аудиторская проверка «рассматривается как процесс сбора, оценки и анализа аудиторских доказательств, касающихся финансового положения экономического субъекта, подлежащего аудиту, имеющий своим результатом выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности этого субъекта»[5].

Рассмотренный подход к пониманию сущности и предметной области аудита в значительной степени ограничивает его современные возможности. Однако наряду с этим существует точка зрения, что аудит должен обеспечивать не только проверку достоверности, полноты и точности отражения результативных показателей в бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, но и разработку рекомендаций и предложений по оптимизации его финансово-хозяйственной деятельности.

Так, в США Комитет по основным принципам аудита (Committee on Basic Auditing Concepts) Американской ассоциации по бухгалтерскому учету (American Accounting Association, AAA), а

---

[1] *Аксененко А.Ф.* Аудит: современная организация и развитие // Бухгалтерский учет. 1992. № 4. С. 7—9.

[2] *Скобара В.В.* Аудит: методология и организация. М.: Дело и Сервис, 1998. С. 7.

[3] *Угольников К.Л.* История аудита // Контроллинг, 1991. № 1. С. 79.

[4] *Данилевский Ю.А.* Аудит: Учеб. пособие / Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова. М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. С. 28.

[5] Там же.

также Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров определяют аудит как «системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях, устанавливающий уровень их соответствия определенному критерию и представляющий результаты заинтересованным пользователям»[1].

Не расходится с указанным определением и мнение видных американских ученых Э.А. Аренса и Дж.К. Лоббека, которые считают, что «аудит — это процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям»[2].

В обоих определениях отсутствуют какие-либо ограничения на цели аудита, а также предметную область, на которую направлен весь процесс аудирования.

Различные трактовки понятия «аудит» свидетельствуют о том, что процесс его становления в настоящее время не завершен. Развитие бухгалтерского учета, управления и прочих наук, направленных на совершенствование и развитие современных экономических систем — процесс практически непрерывный и бесконечный, свидетельствующий о непрерывности совершенствования аудита и, как следствие, определения его сущности и предметных областей.

Однако согласно приведенным определениям можно с уверенностью констатировать, что в настоящее время сложилось две основные концепции понимания того, что же следует считать аудитом. Это, во-первых, аудит в узком смысле слова, под которым понимается главным образом только лишь проверка соблюдения бухгалтерских стандартов, а также правил представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. И, во-вторых, аудит в широком смысле слова, под которым в информационном (постиндустриальном) обществе стали понимать не столько аудит отчетности, сколько аудит всего бизнеса, то есть процесс, посредством которого компетентное независимое лицо накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к бизнес-системе, чтобы определить и выразить в своем заключении

---

[1] *Робертсон Дж.* Аудит: Пер. с англ. М.: KPMG; Контакт, 1993. С. 4.
[2] *Аренс Э.А., Лоббек Дж. К. Аудит*: Пер. с англ. М.: Финансы и статистика. 1995. С. 7.

или ином публичном сообщении степень соответствия этой информации общепринятым критериям[1].

Различия в рассмотренных концепциях заключаются в том, что при аудите в узком смысле слова объектом служит бухгалтерская (финансовая) отчетность, то есть так называемая бухгалтерская модель финансово-хозяйственной деятельности. Однако информационное общество требует от аудиторов информации не только основанной на бухгалтерском учете, но и информации, получаемой при исследовании хозяйственных, технологических и управленческих процессов. Кроме того, при аудиторской проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности применяются только лишь документальные исследования, в то время как при исследовании бизнеса любого экономического субъекта от аудиторов требуется весьма широкий спектр современных услуг и, как следствие, присущий им инструментарий.

1.3. Международная федерация бухгалтеров в разработке современной нормативной базы международного аудита

Международная федерация бухгалтеров (МФБ) является международной организацией, представляющей профессию бухгалтера в мировом сообществе, которая объединяет 159 действительных и ассоциированных членов в 124 странах мира, представляющих интересы более 2,5 млн профессионалов в этой области знаний и практической деятельности, занятых в публичном секторе, промышленности и торговле, государственном секторе и образовании. Ни одна из профессиональных организаций мирового сообщества не имеет такой широкой международной поддержки и признания как МФБ[2].

Международная федерация бухгалтеров осуществляет свою деятельность посредством:

- разработки и продвижения Международных стандартов, а также Кодекса этики профессиональных бухгалтеров;
- поощрения устранения различий между национальными и международными стандартами;
- постоянного повышения качества аудита и предоставляемых аудиторами услуг;

---

[1] *Основы* аудита / Под ред. Р.П. Булыги. Ростов н /Д.: Феникс, 2010.

[2] *Международные* стандарты аудита и контроля качества. Ч. 1: В 3 т. / Международная федерация бухгалтеров (МФБ). Киров. 2012.

- продвижения ценностей бухгалтерской профессии как гарантии высокого профессионализма ее представителей;
- обеспечения соответствия членским обязательствам;
- оказания содействия развивающимся странам и странам с переходной экономикой в сотрудничестве с региональными профессиональными объединениями и иными организациями в становлении и развитии профессии, преданной высоким стандартам качества и стоящей на позициях поддержки интересов мирового сообщества.

Таким образом, МФБ можно считать основным представителем мирового сообщества в области бухгалтерской профессии, которая компетентна по широкому кругу аспектов в случаях, когда профессиональные знания и опыт являются особенно востребованными.

Несмотря на то, что национальные нормативные акты в области аудита могут иметь силу закона и при этом значительно отличаться друг от друга, МФБ признает необходимость разработки единой международной концептуальной основы регламентирующих положений, учитывающей широту мнений и подходов мирового сообщества при разработке международных нормативных актов в этой сфере профессиональной деятельности. Основными компонентами указанной концепции являются:

- Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (Code of Ethics for Professional Accountants, IESBA Code), разработанный Комитетом по Международным стандартам этики для бухгалтеров (International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA);
- Международные стандарты аудита и подтверждения достоверности информации (International Auditing and Assurance Standards, IAAS), разработанные Комитетом по Международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB);
- Международные стандарты бухгалтерского образования (International Accounting Education Standards, IAES), разработанные Комитетом по образовательным стандартам в области финансового учета и отчетности (International Accounting Education Standards Board, IAESB);
- Международные стандарты финансового учета и отчетности в государственном секторе (International Public Sector Accounting Standards), разработанные Комитетом по Международным стандартам финансового учета и отчетности в государственном секторе (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB).

Для разработки и совершенствования указанных регламентирующих положений в рамках Международной федерации бухгалтеров созданы и действуют на постоянной основе комитеты, в распоряжении которых имеются консультационные группы, обеспечивающие соблюдение публичных интересов мирового сообщества и применяющих жесткую процедуру одобрения и выпуска этих стандартов.

Например, названный ранее Комитет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации разрабатывает, в частности, Международные стандарты аудита и Международные стандарты соглашений по обзору, а также Международные стандарты соглашений по выражению уверенности, отличающиеся от аудита или обзора. Кроме того, Комитет разрабатывает Положения по международной аудиторской практики (ПМАП), расширяющие и уточняющие трактовку регламентирующих требований МСА. Эти стандарты и положения служат эталоном для разработки высококачественных стандартов и положений аудита, а также соглашений по выражению уверенности для всех стран мирового сообщества.

Деятельность всех этих комитетов контролируется Комитетом по надзору за соблюдением общественных интересов (Public Interest Oversight Board)[1].

1.4. Тенденция развития Международных стандартов аудита и сопутствующих аудиту услуг

Первый официальный перевод Международных стандартов аудита на русский язык был представлен российской общественности в 2000 г. — это был перевод МСА 1999 г. Весной 2002 г. в рамках проекта TACIS «Реформа российского аудита» вышло второе официальное издание с переводом МСА на русский язык, подготовленное на основе издания стандартов 2001 г. После выхода в свет и представления российской общественности этих официальных изданий Международная федерация бухгалтеров продолжила работу над совершенствованием уже разработанных и выработкой абсолютно новых нормативных положений международного аудита. В результате долгой и кропотливой работы в 2005 г., мировому сообществу был представлен «Сборник международных положений по аудиту, уверенности и этике» (Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. 2005 Edition, International Federation of Accountants, New York, 2005), который вобрал в себя

[1] *Международные* стандарты аудита и контроля качества. Ч. 1.

все положения, выпущенные Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации, а также Комитетом по Международным стандартам этики для бухгалтеров по состоянию на 31 декабря 2004 г.[1]

Сборник отличался от предыдущего не только своей структурой, но и целым рядом изменений и дополнений, связанных с выходом совершенно новых (уточняющих старые стандарты) Международных стандартов аудита. Однако сборник не был переведен на русский язык.

В общем виде в новом сборнике проведена существенная перегруппировка практически всех регламентирующих документов.

Как и в предыдущем издании, отдельным разделом выделен Кодекс этики профессиональных бухгалтеров.

Кроме указанных структурных изменений в Сборнике отражены изменения и содержательного характера.

Все это привело к необходимости внесения значительных корректировок в изложение уже разработанных ранее стандартов.

Все это можно было бы признать завершенным процессом. Однако в дальнейшем работы по совершенствованию Международных стандартов аудита продолжились и продолжаются по настоящее время. Вершиной такой работы для российской общественности стал выход в свет в августе 2012 г. Сборника «Международные стандарты аудита и контроля качества» (2010 год), часть 1, в 3 томах, официальный перевод которого осуществила Российская Коллегия аудиторов[2].

В сборник вошли все регламентирующие документы, изданные МФБ по состоянию на 2010 г., которые действуют в настоящее время, в том числе Международные стандарты аудита, Международный стандарт контроля качества, а также Международные стандарты обзорных проверок, Международные стандарты заданий по подтверждению достоверности информации, Международные стандарты сопутствующих услуг и Положение по практическому применению Международных стандартов аудита.

---

[1] *Ситнов А.А.* Международные стандарты аудита: Учеб.-практ. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005.

[2] *Международные* стандарты аудита и контроля качества. Ч. 1. Киров. 2012.