

---

## **МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ**

**И.О. Головач**

Кафедра административного и финансового права  
Российский университет дружбы народов  
*ул. Миклухо-Маклая, 6, Москва, Россия, 117198*

В работе рассматриваются причины возникновения и актуальность использования международных стандартов аудиторской деятельности. Приводятся история создания и основные функции международных организаций, устанавливающих международные стандарты аудита и финансовой отчетности. Рассматриваются способы применения стандартов в разных странах, а также правовое регулирование аудиторской деятельности в России.

**Ключевые слова:** аудиторская деятельность, правовое регулирование, международные стандарты, глобализация, финансовая отчетность, контроль.

Фундаментальные изменения в мировой экономике, связанные с ее глобализацией и возрастанием роли международной интеграции, потребовали унификации бухгалтерского учета, достижения единообразия и прозрачности при составлении финансовой отчетности.

Крупные корпорации, начав в конце 60-х гг. XX в. активно использовать в своих интересах международные рынки капитала, столкнулись с проблемой несоответствия национальных моделей бухгалтерского учета, финансовой отчетности и процедур аудита. Для того чтобы решить проблему несоответствия, в 1973 г. в Лондоне профессиональными бухгалтерскими организациями 10 стран была образована Коллегия по международным стандартам финансовой отчетности как независимый орган частного права. В настоящее время эта организация насчитывает около 150 членов более чем из 100 стран, в том числе Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Голландии, Великобритании, Ирландии, США и т.д.

Основными функциями Коллегии по международным стандартам финансовой отчетности (далее — КМСФО) являются:

- рассмотрение проблем финансовой отчетности и назначение руководящего комитета для выработки предварительного варианта стандартов;
- обсуждение и публикация предварительного варианта стандартов, их принятие, переработка и отмена.

КМСФО разработан 41 международный стандарт финансовой отчетности (далее — МСФО), которые учитывают как директивы ЕС, так и общепринятые стандарты бухгалтерии США (GAAP).

В соответствии с принципами МСФО цель финансовой отчетности состоит в предоставлении информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений, т.е. инвесторам, работникам, займодавцам, поставщикам и другим торговым кредиторам, покупателям, правительствам и их органам, общественности.

Широкому распространению МСФО способствовал также рост потребности привлечения капиталов из других стран и доступа к биржевому рынку, потому что международные стандарты делают информацию для внешних пользователей более открытой. В результате пользователи могут оценить качество или эффективность работы руководства компании и решить, держать или продавать паи компании, оставить руководство компании на посту или заменить.

В настоящее время в результате широкого внедрения современных коммуникационных технологий требования к единообразному толкованию финансовой отчетности компаний значительно возросли. Инвестирование все в большей степени осуществляется в реальном времени через всемирную электронную сеть, а это еще один серьезный довод в пользу унификации учетных стандартов. Уже в самом ближайшем будущем ведение бизнеса на международном уровне будет невозможно без использования единых учетных нормативов, применимых вне зависимости от страны.

Развитие международных стандартов и нормативов аудита непосредственно связано с унификацией принципов учета и отчетности.

Основной целью аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с международными стандартами, является формирование заключения об адекватности отражения в данной отчетности во всех существенных отношениях финансового состояния хозяйствующего субъекта за год, результатов его операционной деятельности и движения денежных средств за отчетный период в соответствии с МСФО. Только открытая независимая система контроля, осуществляемая самостоятельными организациями, может способствовать повышению эффективности всеобщей системы финансового учета.

Аудиторская деятельность должна быть однозначно понята всеми участниками рыночных отношений, а также государственными и судебными органами, что обуславливает необходимость единых принципов ее осуществления.

При помощи международных аудиторских правил (стандартов) формируются единые требования, обеспечивающие надежность аудита, а также определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении и качество профессиональной деятельности аудиторов как специалистов в своей области.

Международные стандарты аудита (далее — МСА) имеют своей целью обеспечить унификацию аудиторской деятельности и увеличить доверие к ее результатам. МСА определяют основополагающие методы аудита, они призваны способствовать повышению качества аудиторской деятельности, обеспечению ее соответствия возрастающим многочисленным требованиям в области

международной аудиторской деятельности, а также задают директивы по специальным вопросам аудита [2].

Помимо развития транснациональных корпораций, развития фондового рынка, формирования единого рынка финансовых услуг и международной интеграции одним из факторов развития МСА послужили серии финансовых кризисов в ряде стран и регионов и громкие скандалы, связанные с деятельностью некоторых крупных компаний и аудиторских фирм.

В 2001 г. в Америке разразился скандал с махинациями в отчетности энергетического концерна Enron, которые повлекли за собой как банкротство самой компании, так и компании, проводившей аудит финансовой отчетности Enron, международной аудиторской компании Arthur Andersen, которая входила в группу мировых лидеров наравне с KPMG, PricewaterhouseCoopers, Ernst&Young and Deloitte&Touche. Аудиторская компания разом лишилась крупнейших клиентов, и ее поглотил ближайший конкурент Ernst&Young.

В стороне от скандалов не остались и другие компании «большой четверки». Так, дело о банкротстве ЮКОСа обернулось иском к его аудитору — PricewaterhouseCoopers. Налоговая инспекция обвинила аудиторскую компанию в содействии уклонению ЮКОСа от уплаты налогов.

В мае 2002 г. Комиссия по ценным бумагам и биржам США начала расследование против Deloitte&Touche, проводившей аудит обвиненной в махинациях с отчетностью американской телекоммуникационной компании Adelphia Communications. И этим список судебных притязаний к аудиторским компаниям далеко не ограничивается.

Ситуация в финансовой сфере может быть стабилизирована и защищена в будущем от подобных кризисных явлений только в том случае, если будут предприняты системные действия по унификации финансовой отчетности.

К унификации международных стандартов аудита приводит и высокая степень монополизации в области аудиторских и консультационных услуг, где большая часть рынка принадлежит сравнительно небольшому числу компаний. Очевидно, что в этом случае не обойтись без разработки единой стратегии и методологии аудита и консалтинга, а также единых стандартов качества, которые удовлетворили бы клиентов.

#### *Правовое регулирование МСА*

В результате совместных усилий многих стран, направленных на стабилизацию фондовых рынков, международными транснациональными корпорациями были сформулированы около 60 правил (стандартов), двенадцать из которых были признаны базовыми. Эти двенадцать правил, или стандартов, по мнению специалистов, позволяют обеспечить в том числе:

- релевантность публичных отчетных данных;
- прозрачность монетарной и фискальной политики;
- устойчивость функционирования рынков капитала и фондовых рынков;
- своевременное проведение мероприятий, противодействующих «отмыванию» денег, и др.

В результате последующей доработки упомянутых двенадцати правил (стандартов) был создан целый ряд нормативных документов, связанных не только с представлением публичных отчетных данных, но и с дальнейшим развитием бухгалтерской профессии. К их числу следует отнести:

– Международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board — IASB);

– Международные стандарты аудита, разрабатываемые Советом по Международным стандартам аудита (International Auditing and Assurance Standards Board — IAASB);

– «Принципы корпоративного управления» в трактовке Организации экономического сотрудничества и развития (Organization of Economic Cooperation and Development — OECD);

– «Цели и принципы регулирования фондовых рынков» в трактовке Международной организации комиссий по ценным бумагам (International Organization of Securities Commissions — IOSCO);

– «Базовые принципы страховой деятельности», выпущенные Международной ассоциацией страховщиков (International Association of Insurance Supervisors — IAIS);

– «Принципы трактовки финансовой несостоятельности (банкротства)», разрабатываемые Всемирным банком (the World Bank).

Принятие этих нормативных документов, а также другие инициативы в области финансов и учета привели в последние годы к резкому изменению ситуации, связанной с переходом на Международные стандарты финансовой отчетности и аудита. Все это оказало существенное влияние на деятельность международных и национальных институтов в области финансов, бухгалтерского учета и аудита, существенно повысились роль и значимость стандартов и международных институтов, занимающихся их разработкой.

Политика в области учета и аудита в международном масштабе в значительной степени определяется Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants — IFAC), которая была создана в 1977 г. и в настоящее время объединяет 159 национальных бухгалтерских организаций (институтов) из 124 стран мира, представляющих в общей сложности более 2,5 млн бухгалтеров [1. С. 9].

Международная федерация бухгалтеров (IFAC) не без гордости заявила о стремительном прогрессе мирового внедрения международных стандартов аудита, разрабатываемых Советом по международным стандартам аудита и гарантии качества (IAASB) в ее составе. Так или иначе, МСА уже сейчас используются в 126 мировых юрисдикциях [3]. IFAC — это единственная международная организация, объединяющая представителей бухгалтерской профессии из частного и государственного секторов экономики, сферы аудиторско-консультационных услуг и образования. Наибольшее представительство в IFAC имеют:

– США (представлены тремя институтами общей численностью свыше 380 тыс. членов);

- Великобритания (пять институтов общей численностью свыше 290 тыс. членов);
- Бразилия (два института общей численностью около 140 тыс. членов);
- Канада (три института общей численностью около 125 тыс. членов);
- Индия (два института общей численностью около 120 тыс. членов);
- Австралия (два института общей численностью около 95 тыс. членов);
- Италия (два института общей численностью около 90 тыс. членов);
- Китай (Китайский институт сертифицированных публичных бухгалтеров с численностью около 60 тыс. членов);
- Турция (два института общей численностью около 60 тыс. членов);
- Аргентина (один институт с численностью около 40 тыс. членов);
- Германия (два института общей численностью около 35 тыс. членов);
- Франция (два института общей численностью около 30 тыс. членов) [5].

Что касается применения МСА, то не во всех странах они носят обязательный характер. Существует четыре вида использования МСА в разных странах:

1) законодательное предписание использовать МСА в ходе аудиторских проверок — стандарты применяются без изменений в том виде, в каком они разработаны IAASB для проведения всех основных процедур аудита. К странам, которые на законодательном уровне используют МСА, относятся Болгария, Эстония, Латвия, Словакия, Словения и др.;

2) адаптация МСА местными регулирующими инстанциями для применения при проведении аудита в собственной стране. Это вторая по численности категория, среди основных стран в которой выделяются Великобритания, Канада, Чешская республика, Ирландия, Люксембург и др. Среди стран СНГ к такому можно отнести Казахстан;

3) использование национальных стандартов, которые близки к МСА. Основные представители — Австралия, Китай, Франция, Германия, Индия, Нидерланды, Сингапур и др.;

4) к самой широкой категории (как с позиции определения, так и с позиции количества стран, к ней относимых) причисляются все государства, в отношении аудиторских стандартов которых нельзя сказать ничего определенного. МСА может использоваться, но при этом неизвестно, какие в них вносились изменения. Или, например, национальная система может базироваться на МСА, но неясно, насколько серьезны различия. Также могут использоваться национальные стандарты аудита, сильно отличающиеся от МСА. К странам с таким регулированием относятся Исландия, Италия, Испания, Япония и США. Среди стран бывшего СНГ к четвертой категории относятся Россия, Украина, Азербайджан, Киргизия и Узбекистан.

Следует отметить, что национальные институты не гонятся за численностью сотрудников. Цель каждого такого института заключается в формировании бухгалтерской элиты, то есть высокопрофессиональных специалистов, не только владеющих фундаментальными знаниями в области учета, финансов и аудита, но и знакомых с современной проблематикой в этих областях и, глав-

ное, постоянно совершенствующих свой образовательный и профессиональный уровень. Эта идея настойчиво пропагандируется мировым бухгалтерским сообществом.

В идеологическом плане роль Федерации была и остается значительной — Международные стандарты учета и аудита, кодекс профессиональной этики и международные стандарты подготовки профессиональных бухгалтеров разрабатываются непосредственно под эгидой Международной федерации бухгалтеров (далее — IFAC).

IFAC определила свою миссию как «развитие и повышение значимости бухгалтерской профессии в международном контексте в соответствии с гармонизированными стандартами, обеспечивающими предоставление профессиональных услуг высокого качества и отвечающими интересам пользователей».

Одним из условий, обеспечивающих достижение поставленной цели, является разработка и реализация единых требований к образовательной и профессиональной подготовке бухгалтеров, которые, с одной стороны, соблюдались бы всем профессиональным сообществом, а с другой — не противоречили бы соответствующим национальным учетным стандартам стран — членов IFAC.

Основными направлениями работы IFAC на ближайшие годы являются:

- интенсификация разработки стандартов учета и аудита;
- укрепление контактов с национальными регуляторами финансовых рынков;
- усиление значимости Кодекса профессиональной этики бухгалтеров;
- внедрение системы международных стандартов подготовки профессиональных бухгалтеров.

МСА разрабатываются Советом по международным стандартам аудита и гарантии качества (IAASB) при IFAC. Каждый стандарт имеет предисловие, поясняющее его статус. В конце большинства стандартов приводится раздел «Перспективы государственного сектора», в котором содержатся условия применения МСА при аудите субъектов государственного сектора.

МСА, предназначенные для применения при аудите финансовой отчетности, при их адаптации могут применяться и при аудите другой информации. МСА содержат основные принципы и процедуры, необходимые для проведения аудита, но в исключительных случаях (при наличии обоснования) аудитор может отступить от них. МСА не отменяют нормативные и методические документы, принятые в различных странах. Если национальные акты соответствуют МСА, то применяются национальные стандарты. Если национальные стандарты отличаются от МСА, то членам Международной федерации бухгалтеров необходимо придерживаться МСА.

Действующие в настоящее время МСА структурированы и сгруппированы по следующим темам:

- стандарты по вводным положениям (ISA 100-199) выполняют функцию по определению общих условий МСА или рамок аудиторской деятельности (рабочая концепция). Они определяют логику развития МСА, являются основой для

для разработки новых стандартов, содержат список терминов, общие указания, как по аудиторской деятельности, так и по другим услугам, связанным с аудитом;

- стандарты, распределяющие обязанности в рамках аудиторской деятельности (ISA 200-299), определяют условия заказа на аудит, примерное содержание договора на выполнение аудиторских услуг, а также условия, при которых аудиторский риск должен быть снижен до приемлемого минимума;

- стандарты по планированию аудиторской деятельности (ISA 300-399) требуют, что при планировании аудиторской проверки следует четко определить круг проверяемых вопросов, состав сотрудников, которые будут участвовать в проверке, необходимость привлечения внешних экспертов, специалистов других аудиторских фирм;

- стандарты по использованию результатов внутреннего контроля (ISA 400-499) исходят из принципа необходимости оценки в рамках внешнего контроля эффективности внутреннего контроля. Изучив корпоративную культуру в отношении внутренней проверки, формализованный ход процесса внутреннего контроля и убедившись, что механизм внутреннего контроля действует эффективно и надежно, аудитор может скорректировать внешнюю проверку в сторону упрощения. Таким образом, эффективный внутренний контроль позволяет упростить контроль внешний, и, соответственно, снизить затраты на его проведение;

- стандарты, определяющие аудиторские доказательства (ISA 500-599), устанавливают, что аудитор должен получить достаточное количество соответствующих доказательств, позволяющих сделать обоснованное аудиторское заключение. В этих стандартах приведены примеры процедур проверки;

- стандарты, предусматривающие работу аудитора с информацией третьих лиц (ISA 600-699), регулируют вопросы использования информации других аудиторов, взаимодействие со службой внутреннего аудита, использования работы экспертов;

- стандарты, посвященные итоговым аудиторским заключениям и отчетности (ISA 700-799), устанавливают, что заключения могут быть безусловно положительными, условно положительными, отрицательными. МСА также предусматривают возможность отказа от составления аудиторского заключения;

- стандарты, регулирующие специальные вопросы (ISA 800-899), определяют вопросы проверки информации, ориентированной на будущее (финансовой информации, служащей основой для прогнозирования возможных событий в будущем);

- стандарты, регулирующие сопутствующие аудиту услуги (ISA 900-999);

- стандарты, дополняющие положения по вопросам международной практики аудита (IAPS 1000-1100).

Совершенствование МСА осуществляется путем небольших ежегодных улучшений в сочетании с относительно крупными изменениями один раз в несколько лет.

#### *Применение МСА в России*

В России аудиторская деятельность регулируется Федеральным законом № 307-ФЗ. В течение 2008 г. в Государственной Думе Федерального Собрания

Российской Федерации продолжалась работа над проектом Федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон “Об аудиторской деятельности”». На основе этого законопроекта Федеральным Собранием Российской Федерации 30 декабря 2008 г. была принята новая редакция Федерального закона «Об аудиторской деятельности», которая введена в действие с 1 января 2009 г. [4].

В законе «Об аудиторской деятельности» указывается, что «перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности», которые «разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита и являются обязательными для аудиторских организаций» [6]. В законе также определено, что правила (стандарты) утверждаются Правительством Российской Федерации. До этого они утверждались Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации.

Одна из основных идей новой редакции Федерального закона — развитие саморегулирования профессии и обеспечение общественного надзора за ее развитием. Закон обеспечивает передачу ряда важнейших функций регулирования аудиторской профессии и аудиторской деятельности от уполномоченных государственных органов саморегулируемым организациям auditors.

Среди таких функций, в частности, — предоставление права заниматься аудиторской деятельностью, разработка федеральных стандартов аудиторской деятельности и кодекса профессиональной этики, внешний контроль качества работы аудиторских организаций и auditors, организация системы непрерывного повышения квалификации auditors и контроль за соблюдением ими соответствующих требований, принятие мер дисциплинарного воздействия к аудиторским организациям и auditors.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» «аудиторское объединение — это объединение auditors и аудиторских организаций, созданное в соответствии с законодательством Российской Федерации, действующее на некоммерческой основе, получившее аккредитацию в уполномоченном федеральном органе» [6]. Главными целями создания аудиторских объединений являются обеспечение условий аудиторской деятельности своих членов и защита их интересов. Аудиторские объединения устанавливают обязательные для своих членов правила (стандарты) профессиональной деятельности и профессиональной этики, а также осуществляют систематический контроль за их соблюдением.

Аккредитацию аудиторских объединений (официальное признание и регистрацию) проводит Минфин России. На данный момент при Минфине России были аккредитованы следующие аудиторские объединения: Институт профессиональных бухгалтеров и auditors России (ИПБР), Аудиторская палата России (АПР), Московская аудиторская палата (МоАП), Российская коллегия auditors (РКА), Институт профессиональных auditors (ИПАР).

В Российской Федерации также ведется активное международное сотрудничество в сфере аудиторской деятельности. Минфин России осуществляет такое сотрудничество с регулирующими и надзорными органами в области ауди-



торской деятельности из других стран. Взаимодействие организовано как в рамках ряда международных форумов, так и на двусторонней основе.

Продолжает работу двусторонняя рабочая группа Россия—ЕС по вопросам бухгалтерского учета и аудита. Одним из основных вопросов, обсуждающихся на заседаниях этой Рабочей группы, являются вопросы эквивалентности систем регулирования аудиторской деятельности в России и ЕС, организации общественного надзора за аудиторской профессией.

Представители Минфина России участвуют в работе Международного института регуляторов аудиторской профессии (Вашингтон, США). Продолжаются переговоры об участии российских представителей в Форуме независимых регуляторов аудиторской профессии.

В свою очередь, Россия осуществляет контакты и с Международной федерацией бухгалтеров, которая издает получившие поддержку и признание во всем мире международные стандарты аудита и кодекс профессиональной этики профессиональных бухгалтеров. В частности, в мае 2008 г. в Нью-Йорке прошли переговоры между представителями Минфина России и руководством IFAC, на которых обсуждались вопросы развития аудиторской профессии. Тогда же представители Минфина России и ИПБР участвовали в организованном IFAC круглом столе стран БРИК, посвященном в том числе и аудиторской профессии. ИПБР и РКА продолжили участие в IFAC, причем РКА в 2008 г. получило статус члена федерации наравне с Институтом профессиональных бухгалтеров России.

В декабре 2008 г. в Москве прошло заседание Координационного совета по бухгалтерскому учету СНГ, в ходе которого обсуждались представляющие взаимный интерес вопросы регулирования аудиторской деятельности в странах — членах СНГ.

Проблема несоответствия национальных моделей учета и процедур аудита в разных странах в условиях глобализации экономики, развития транснациональных корпораций и фондовых бирж привела к необходимости выработки единых международных стандартов финансовой отчетности и аудиторской деятельности.

Для целей разработки Международных стандартов аудиторской деятельности и была создана Международная федерация бухгалтеров, в которую в настоящее время входят 159 национальных организаций более чем из ста стран. Несмотря на это, процесс унификации стандартов аудита и их правовое регулирование еще не завершен, и в каждой отдельной стране он осуществляется в индивидуальном порядке.

Вместе с тем для России переход на международные стандарты не должен быть самоцелью. Ни одна промышленно развитая страна в мире не использует их полностью как национальные стандарты. Переход России на международные стандарты учета, отчетности и аудита следует рассматривать как отправную точку реформы и искать такие пути для адаптации международных стандартов к российской специфике, которые обеспечили бы общую сопоставимость финансовой отчетности российских и западных компаний.

**ЛИТЕРАТУРА**

- [1] *Бычкова С.М.* Международные стандарты аудита. — СПб.: Питер, 2009.
- [2] *Коновалова Е.В.* Стандартизация аудиторской деятельности в России и за рубежом. URL: <http://gaar.ru/biblio/audit/rating/056.asp>
- [3] Международная Федерация Бухгалтеров. Отчет о внедрении Международных Стандартов Аудита. URL: <http://web.ifac.org/isa-adoption/chart>
- [4] Министерство финансов. Доклад о состоянии рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2008 году. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a105/191932.html>
- [5] *Суворов А.В.* Роль международных стандартов в дальнейшем развитии бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерской профессии // *Аудитор*. — 2006.
- [6] Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 г. // *Российская газета*. — 2008. — 31 дек.

**INTERNATIONAL AUDITING STANDARDS:  
LEGAL REGULATION****I.O. Golovach**

The Department of Administrative and Financial Law  
Peoples' Friendship University of Russia  
6, *Miklukho-Maklaya st., Moscow, Russia, 117198*

This research investigates the reasons of origin and topicality of appliance of International Auditing Standards. The author pays attention to the history of formation and to the main functions of International organizations which set up International Audit and Financials' Standards. The main role is given to the legal regulation of International Auditing Standards and to the possible ways of their application in different countries. In conclusion the author detailed describes legal regulation and application of International Auditing Standards in Russia.

**Key words:** auditing, legal regulation, International Auditing Standards, globalization, financial report, control.