

В. И. ПОДОЛЬСКИЙ, Н. В. САВИНА

АУДИТ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

Под редакцией профессора В. И. ПОДОЛЬСКОГО

УЧЕБНИК

Допущено

Учебно-методическим объединением

*по образованию в области финансов, учета и мировой экономики
в качестве учебника для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*



Москва

Издательский центр «Академия»

2008

УДК 624.131.8(075.8)

ББК 38:65.053я73

П444

Рецензенты:

зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита Московского государственного
индустриального университета, канд. экон. наук, профессор *В.А. Клячин*;
канд. экон. наук, доцент *О.Д. Ольшанская*

Подольский В. И.

П444 Аудит в строительстве : учеб. для студ. высш. учеб. заведе-
ний / В. И. Подольский, Н. В. Савина ; под ред. В. И. Подоль-
ского. — М. : Издательский центр «Академия», 2008. — 256 с.
ISBN 978-5-7695-4101-8

Рассмотрены основы аудиторской деятельности. Приведены ме-
тодики проведения аудиторских проверок в строительных органи-
зациях. Особое внимание уделено вопросам аудита учетной доку-
ментации, а также аудита учредительных документов и хозяйствен-
ных договоров.

Для студентов учреждений высшего профессионального обра-
зования.

УДК 624.131.8(075.8)

ББК 38:65.053я73

*Оригинал-макет данного издания является собственностью
Издательского центра «Академия», и его воспроизведение любым способом
без согласия правообладателя запрещается*

© Подольский В. И., Савина Н. В., 2008

© Образовательно-издательский центр «Академия», 2008

© Оформление. Издательский центр «Академия», 2008

ISBN 978-5-7695-4101-8

ПРЕДИСЛОВИЕ

Институт аудита зародился в России в конце 1980-х гг., когда появилось огромное количество частных предприятий, в том числе и с иностранными инвестициями. При этом достаточно остро стала ощущаться потребность в независимой проверке данных финансовой отчетности и правильности ведения бухгалтерского учета. В этой связи Указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263 были введены в действие Временные правила аудиторской деятельности, определившие правовые основы осуществления в Российской Федерации аудиторской деятельности.

Выделяют следующие этапы развития аудиторской деятельности в России.

Первый этап — «зарождение аудита» (1987—1993 гг.) характеризовался стихийным появлением аудиторской профессии, созданием первых отечественных аудиторских фирм. При этом неупорядоченно осуществлялся процесс профессиональной подготовки кадров, отсутствовал контроль государства за деятельностью аудиторов.

Второй этап (1993—2001 гг.) — период становления российского аудита, в процессе которого большую роль сыграли Временные правила аудиторской деятельности, постановление Правительства Российской Федерации от 6 мая 1996 г. № 482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности» и ряда других документов.

Одновременно проводилась работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности, созданию аудиторских общественных объединений и аудиторских фирм, проведению обязательных аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

За 1996—2000 гг. разработано и одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности и одна методика аудиторской деятельности, составляющие методологическую основу российского аудита.

Третий этап аудиторской деятельности (2001 г. — по настоящее время) начался после принятия Федерального закона от 7 августа

2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Данный этап характеризуется изменением статуса применяемых правил (стандартов) аудиторской деятельности, которые с 2002 г. стали заменяться федеральными правилами (стандартами), утверждаемыми Правительством РФ. Вступление в силу Федерального закона «Об аудиторской деятельности» подтвердило окончательное становление аудита в Российской Федерации и позволило сделать еще один шаг по пути интеграции российского аудита в международную аудиторскую систему.

Настоящий учебник посвящен организации и методике проведения аудита в организациях инвестиционно-строительной сферы. Строительство как важнейшая отрасль экономики во многом определяет уровень развития общества и его производительных сил. Организации строительного комплекса осуществляют обновление производственных фондов российской экономики, обеспечивают развитие социальной сферы и техническое перевооружение производства материальных благ.

Как хозяйствующие субъекты экономики, строительные организации отличаются рядом отраслевых особенностей, в том числе технологией производства, организационно-правовыми основами деятельности, системой бухгалтерского учета и налогообложения.

Учебник состоит из двух разделов, первый из которых посвящен рассмотрению основ аудиторской деятельности, а второй — методике проведения аудиторских проверок в организациях инвестиционно-строительной сферы.

В разделе I (гл. 1—4) раскрыты понятия, цели и задачи аудита, представлены этические, а также организационные принципы аудиторской деятельности, в том числе порядок получения квалификационного аттестата на право занятия аудиторской деятельностью; подробно рассмотрены этапы проведения аудиторской проверки.

В разделе II (гл. 5—7) детально описана предметная область аудита, приведена характеристика участников инвестиционно-строительного процесса, рассмотрены особенности ведения бухгалтерского учета в строительных организациях, определены направления аудита. Кроме того, проанализированы практические рекомендации по планированию и проведению аудиторских проверок в строительных организациях, представлены формы рабочих аудиторских документов, предназначенных для обобщения результатов выполненных аудиторских процедур.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Глава 1

АУДИТ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. Виды, методы и формы финансового контроля

Финансовый контроль включает совокупность организационной структуры, функций и полномочий определенных финансовых институтов государства, осуществляющих следующие *функции*:

- контроль правильности формирования и расходования бюджетных средств;
- контроль целевого использования бюджетных ассигнований;
- контроль своевременности и правильности уплаты налогов физическими и юридическими лицами, соблюдения налогового законодательства;
- контроль соблюдения норм таможенного законодательства при пересечении таможенной границы Российской Федерации;
- организация валютного регулирования и валютного контроля; контроль соблюдения денежно-кредитной политики;
- контроль внутреннего и внешнего долга и др.

В системе финансового контроля выделяют различные виды контроля.

По субъектам проведения (в зависимости от финансовых институтов, его осуществляющих) контроль подразделяется: на государственный, ведомственный, вневедомственный, аудиторский (независимый), внутрихозяйственный (внутренний).

Государственный контроль осуществляется государственными органами контроля и управления, а также органами законодательной власти. При этом различают бюджетный (осуществляется Счетной палатой РФ, Федеральным казначейством, Росфиннадзором и т. д.), налоговый (осуществляется ФНС России), таможенный (осуществляется ФТС России) и кредитный контроль (осуществляется Банком России).

Ведомственный контроль проводится федеральными министерствами, федеральными службами, федеральными агентствами,

различными департаментами и другими органами государственного управления за деятельностью подведомственных им предприятий (объединений), организаций и учреждений. При этом проверяющая и проверяемая организация входят в одно ведомство. Обычно такой контроль осуществляется путем проведения ревизий и тематических проверок. В качестве примера можно привести контроль со стороны Главного управления Федерального казначейства за деятельностью управлений Федерального казначейства по областям и отделений Федерального казначейства по городам и районам.

Вневедомственный контроль осуществляется федеральными министерствами, федеральными службами, федеральными агентствами, различными департаментами и другими органами государственного управления в отношении организаций различных форм собственности в виде ревизий производственной или финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов. При этом проверяющая и проверяемая организации не входят в одно ведомство. В качестве примера можно привести контроль со стороны ФНС России за правильностью уплаты налогов юридическими лицами

Аудиторский (независимый) контроль осуществляется аудиторскими организациями с целью выражения мнения о достоверности представленной для проверки отчетности и соответствии ведения бухгалтерского учета действующему законодательству. Аудит представляет собой форму вневедомственного контроля, но он, кроме того, является независимым финансовым контролем.

Внутрихозяйственный (внутренний) контроль осуществляется руководителями, специалистами, штатными контролерами-ревизорами, внутренними аудиторами. Проверке подлежат деятельность филиалов, цехов, участков, бригад, отделов, служб и т.д. Внутренний контроль подразделяется на управленческий контроль и внутренний аудит. При этом различают внутренний аудит, осуществляемый в интересах акционеров, и внутренний аудит, осуществляемый в интересах исполнительного органа.

В зависимости от времени проведения контроль подразделяется на предварительный, текущий (оперативный), последующий.

Предварительный контроль проводится до принятия управленческих решений, совершения хозяйственных операций и носит профилактический, упреждающий характер. Его субъектами могут быть внутрихозяйственные планы, бизнес-планы, проектно-сметная документация и т.д. Цель предварительного контроля — предупредить экономически неэффективные хозяйственные операции.

Текущий (оперативный) контроль, как правило, осуществляется в процессе совершения различных хозяйственных операций.

Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций и проводится в ходе ревизии, а также при организации аудиторской проверки.

В зависимости от источников информации контроль подразделяется на документальный и фактический.

Документальный контроль предусматривает использование первичных документов для установления достоверности и законности совершения хозяйственных операций, составления учетных регистров и отчетности.

В качестве методов документального контроля выступают нормативная проверка (соответствие положениям различных нормативных документов), формальная проверка (соответствие унифицированным формам), встречная проверка (соответствие определенных данных контрагентов, например, сверка взаимной задолженности), проверка документов и сведений (сопоставление данных учетных регистров, бухгалтерской отчетности организационно-распорядительным документам, договорам, контрактам) и т. д.

В процессе *фактического контроля* устанавливается количественное и качественное состояние проверяемых объектов, проверка, а также их фактическое состояние. К объектам фактического контроля относятся: наличные денежные средства в кассе, основные средства, материально-производственные запасы и т. д.

Методами фактического контроля являются обследование, осмотр, обмер, пересчет, взвешивание, лабораторный анализ.

Документальный и фактический контроль тесно взаимосвязаны и зачастую используются совместно (например, в ходе инвентаризации), позволяя установить действительное состояние объекта проверки.

В зависимости от применяемых методов контроля и системы контрольных мероприятий выделяют следующие формы осуществления финансового контроля: ревизия, аудит, судебно-бухгалтерская экспертиза, служебное расследование.

Ревизия — это система контрольных действий, осуществляемых ревизионной группой или ревизором за деятельностью организаций различных форм собственности, при которой устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершенных хозяйственных операций, а также правильность действий должностных лиц, участвовавших в их совершении. Ревизия, проводимая, как правило, в ходе государственного финансового контроля, может выступать в качестве элемента и ведомственного, и вневедомственного контроля.

Аудит — предпринимательская деятельность аудиторских фирм или независимых аудиторов по проведению независимой проверки, целью которой служит выражение мнения о достоверности отчетности и соответствии ведения бухгалтерского учета эконо-

мического субъекта действующему законодательству (внешний аудит). Отдельно следует выделить внутренний аудит, который осуществляется в целях повышения эффективности работы организации. Внутренний аудит проводится, как правило, специалистами соответствующего подразделения, созданного для осуществления финансового контроля деятельности отдельных структурных единиц (отделов, служб, производственных участков и т. д.). В этой связи различаются и практические задачи, стоящие перед внутренними аудиторами.

Судебно-бухгалтерская экспертиза — это система контрольных действий, при которых устанавливается законность совершения и достоверность отражения совершённых хозяйственных операций, а также правомерность действий должностных лиц, участвовавших в их совершении. Отличительной особенностью судебно-бухгалтерской экспертизы от других форм финансового контроля является то, что подобная проверка может проводиться только в рамках открытого гражданского или уголовного дела по инициативе судебных органов.

Служебное расследование предусматривает проверку соблюдения работниками организаций должностных обязанностей, положений внутренних организационно-распорядительных документов, регулирующих финансово-экономические и производственные отношения. Служебное расследование проводит специальная комиссия, создаваемая приказом руководителя организации в случаях выявления хищений, недостач, потерь и порчи материальных ценностей, а также в других случаях.

По охвату проверяемой информации проверки могут быть *тематическими*, когда исследуется определенная тема (раздел) производственной или финансово-хозяйственной деятельности организации (например, проверка организации учета материально-производственных запасов, сохранности денежных средств и т. д.), а также *комплексными*, охватывающими весь спектр производственной или финансово-хозяйственной деятельности.

1.2. Понятие, цели и задачи аудиторской деятельности

Понятие аудиторской деятельности определено в ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

При этом под *аудитом* понимается предпринимательская деятельность по проведению независимой проверки бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации.

Основная *цель аудита* — выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соот-

ветствия порядка бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Следует иметь в виду, что аудит не подменяет государственно-го контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, т.е. других форм финансового контроля, существующих в Российской Федерации на законных основаниях.

Помимо непосредственных проверок достоверности отчетности и правильности ведения бухгалтерского учета аудиторы вправе осуществлять сопутствующие аудиту услуги, перечень которых приведен в ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»*.

Задачи аудиторской деятельности дифференцируются в зависимости от вида оказываемых экономическому субъекту услуг.

Главная задача внешнего аудита — дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте. При этом проверка базируется на принципах независимости, объективности, конфиденциальности, профессионализма, компетентности и добросовестности аудитора.

Задачей внутреннего аудита является помощь сотрудникам организации в эффективном выполнении своих функций. Внутренний аудит проводят аудиторы, работающие непосредственно в штате данной организации.

Различают инициативный, обязательный аудит, а также аудит по специальным аудиторским заданиям.

Основная цель *инициативного аудита* — выявить нарушения в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении, провести анализ финансового состояния хозяйствующего объекта и дать рекомендации по исправлению выявленных недостатков.

Инициативный аудит проводится обычно по решению руководства экономического субъекта в случае возникновения необходимости получения квалифицированного мнения о достоверности учета и отчетности.

Обязательный аудит осуществляется в случаях, установленных действующим законодательством**.

Аудит по специальным аудиторским заданиям представляет собой проверку отдельных статей бухгалтерской отчетности, качественного состояния имущества, юридической и экономической

* См. подразд. 1.3.

** См. подразд. 1.4.

экспертизы договоров (контрактов), регулирующих гражданско-правовые отношения, эффективности использования капитала и других вопросов, непосредственно связанных с производственной или финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта. При этом отличительной особенностью аудита данного вида является то, что заказчиком или инициатором проверки могут выступать государственные, вышестоящие или общественные органы. Проверка также может проводиться по инициативе кредитных или страховых организаций. При этом услуги аудиторских организаций оплачиваются заказчиком проверки, а не проверяемым экономическим субъектом. Результаты проверки отражаются в аудиторском заключении, которое также предоставляется заказчику аудита.

1.3. Сопутствующие аудиту услуги

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» под *сопутствующими аудиту услугами* понимается оказание аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами следующих услуг:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;
- правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
- автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение маркетинговых исследований;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- обучение в установленном законодательством Российской Федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;

- оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

Сопутствующие аудиту услуги следует разграничивать по признаку совместимости с проведением обязательного аудита.

К не совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки относятся услуги:

- по ведению бухгалтерского учета;
- восстановлению бухгалтерского учета;
- составлению налоговых деклараций;
- составлению бухгалтерской отчетности.

Следует отметить, что в случае оказания подобных услуг аудиторская организация не имеет право проводить обязательный аудит в течение трех последующих лет.

1.4. Обязательный аудит

Обязательный аудит представляет собой ежегодную обязательную аудиторскую проверку ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» обязательный аудит осуществляется в случаях, если:

- организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

- организация является кредитной организацией, страховой организацией или обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные отчисления, производимые физическими и юридическими лицами, фондом, источниками образования средств которого служат добровольные отчисления физических и юридических лиц;

- объем выручки организации или индивидуального предпринимателя от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год превышает в 500 тыс. раз установленный законодательством МРОТ или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тыс. раз установленный законодательством МРОТ;

- организация является государственным унитарным предприятием, муниципальным унитарным предприятием, основанным на праве хозяйственного ведения, если объем выручки организации от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год превышает в 500 тыс. раз установленный законодательством МРОТ или сумма активов баланса превышает на конец

отчетного года в 200 тыс. раз установленный законодательством МРОТ. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть понижены.

Следует учитывать, что при проведении обязательного аудита в отношении организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25 %, заключение договоров оказания аудиторских услуг должно осуществляться по итогам размещения заказа на оказание таких услуг в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 94 ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

Обязательный аудит должен осуществляться в отношении организаций или индивидуальных предпринимателей, если это предусмотрено федеральными законами. К подобным организациям следует отнести бюро кредитных историй, строительные организации, организации, осуществляющие проведение лотерей, а также финансово-промышленные группы и потребительские общества, их союзы.

В соответствии с п. 2 ст. 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» обязательный аудит проводится исключительно аудиторскими организациями, индивидуальные аудиторы проводить обязательный аудит не вправе.

Вопросы для самоконтроля

1. Что понимается под финансовым контролем?
2. Каковы основные функции финансового контроля?
3. Каковы виды финансового контроля?
4. Чем ведомственный контроль отличается от вневедомственного?
5. Какие виды контроля выделяют в зависимости от времени проведения?
6. В чем отличие внешнего и внутреннего аудита?
7. Каковы основные отличия документального и фактического контроля?
8. Какие формы финансового контроля вы знаете?
9. Какие структуры осуществляют финансовый контроль в Российской Федерации?
10. Что понимается под ревизией?
11. Каковы основные отличия ревизии и аудита?
12. Что понимается под судебно-бухгалтерской экспертизой?
13. Какой нормативный документ является основополагающим в области аудита?
14. Какие методы контроля используются при проведении аудиторских проверок?

15. В чем состоит основное отличие обязательного и инициативного аудита?

16. В каком документе определены критерии, по которым финансово-хозяйственная деятельность экономических субъектов подпадает под обязательный аудит?

17. Какие экономические субъекты подлежат обязательному аудиту согласно законодательству Российской Федерации (критерии проведения обязательного аудита)?

18. В каком документе приведен перечень сопутствующих аудиту услуг?

19. Какие услуги относятся к сопутствующим аудиту согласно законодательству Российской Федерации?

Задания и ситуации

1. Графически (схематично) изобразите взаимосвязь органов финансового контроля и функций финансового контроля.

2. Охарактеризуйте аудит как элемент системы финансового контроля в Российской Федерации.

3. Аудитор в ходе проведения проверки нуждается в информации о проведенной ранее ревизии материально-производственных запасов. Приведите примеры документов, отражающих результаты ревизии, которые должен запросить аудитор у сотрудников аудируемой организации.

4. Графически (схематично) изобразите взаимосвязь целей, видов, объектов аудиторской деятельности.

5. Графически (схематично) изобразите взаимосвязь целей, видов, объектов сопутствующих аудиту услуг.

6. Охарактеризуйте содержание аудита по специальным аудиторским заданиям.

7. В 2005 г. фирма «КОНТ» перерегистрировалась в общество с ограниченной ответственностью. Объем выручки от реализации составил 48 161 тыс. р. Сумма активов баланса на 1 января 2006 г. — 29 115 тыс. р. Установите, подлежит ли обязательной аудиторской проверке финансовая (бухгалтерская) отчетность за 2005 г. фирмы.

8. Открытое акционерное общество организовано в 2001 г. На момент проведения проверки (май 2006 г.) число акционеров составляет 115 чел. Руководство ОАО не нуждается в услугах auditors. Оцените ситуацию относительно целесообразности проведения проверки.

Тесты

1. Входит ли аудит в систему государственного финансового контроля:

- а) да;
- б) нет.

2. Что включается в понятие ведомственного контроля:

- а) контроль, осуществляемый вышестоящей организацией;
- б) контроль, осуществляемый независимой аудиторской организацией;

в) контроль, осуществляемый внутренними контролирующими структурами.

3. Какая из перечисленных ниже организаций призвана осуществлять независимый финансовый контроль:

- а) ФНС России;
- б) аудиторская организация;
- в) Федеральное казначейство.

4. В ходе осуществления какого вида контроля применяются такие методы финансового контроля, как пересчет и взвешивание, лабораторный анализ:

- а) в ходе документального контроля;
- б) в ходе фактического контроля.

5. Какая из форм финансового контроля является предпринимательской деятельностью:

- а) аудит;
- б) судебно-бухгалтерская экспертиза;
- в) ревизия.

6. Какое обстоятельство составляет правовую сторону судебно-бухгалтерской экспертизы:

- а) наличие договора на проведение экспертизы;
- б) наличие уголовного или арбитражного дела;
- в) наличие решения руководства вышестоящей организации о проведении экспертизы.

7. На организацию по результатам аудиторской проверки был наложен штраф за недоначисление налога на прибыль. Каким из перечисленных ниже органов была проведена проверка:

- а) отделом внутреннего аудита;
- б) налоговыми органами;
- в) аудиторской организацией.

8. По результатам проведенной проверки руководителю организации был объявлен выговор, а главный бухгалтер освобожден от занимаемой должности. Каким из перечисленных ниже органов была проведена проверка:

- а) налоговыми органами;
- б) вышестоящей организацией;
- в) аудиторской организацией.

9. Элементом какого вида финансового контроля является служебное расследование:

- а) элементом предварительного контроля;
- б) элементом текущего контроля;
- в) элементом последующего контроля.

10. Что включается в понятие «аудит»:

- а) предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- б) деятельность по оказанию помощи в расчете налогов и консультированию по финансовым и правовым вопросам;
- в) деятельность по оказанию помощи в восстановлении бухгалтерского учета экономических субъектов.

11. Какова основная цель аудита:

- а) определение финансовой устойчивости аудируемого лица;

б) установление возможных фактов мошенничества со стороны персонала аудируемого лица;

в) выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации;

г) положительное аудиторское заключение.

12. Кто является инициатором проведения инициативного аудита:

а) экономический субъект;

б) государственные органы;

в) аудиторская организация.

13. В чем состоит основная функция аудитора по проверке бухгалтерской отчетности в случае проведении обязательного аудита:

а) аудитор должен предотвратить ошибки в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

б) аудитор должен оказать помощь руководству в подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;

в) аудитор должен проверить финансовую (бухгалтерскую) отчетность и выразить мнение о ее достоверности.

14. На каких принципах строятся взаимоотношения аудитора и клиента:

а) на принципах добровольности и возмездности;

б) на принципах внезапности и обязательности;

в) на принципах, определяемых руководством аудиторской организации.

15. Какой аудит является обязательным:

а) аудит по решению руководства экономического субъекта;

б) аудит по решению собрания акционеров;

в) аудит, критерии проведения которого предусмотрены законодательством Российской Федерации.

16. В каком случае экономические субъекты подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке:

а) при наличии объема выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год, в 300 тыс. раз превышающей установленный законодательством МРОТ;

б) при наличии суммы активов баланса, в 200 тыс. раз превышающей на конец отчетного года установленный законодательством МРОТ;

в) при наличии суммы активов баланса, в 500 тыс. раз превышающей на конец отчетного года установленный законодательством МРОТ.

17. При каком условии экономические субъекты, имеющие организационно-правовую форму открытого акционерного общества, подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке:

а) если численность общества более 100 акционеров;

б) если численность общества более 1 000 акционеров;

в) независимо от числа акционеров и размера уставного капитала.

18. В отношении каких организаций экономические критерии отнесения к обязательному аудиту могут быть понижены в соответствии с законодательными актами субъектов Российской Федерации:

а) в отношении государственных унитарных предприятий;

б) в отношении муниципальных унитарных предприятий;

в) в отношении акционерных обществ.

Ответы на задания

Ответы на задания 1—6 получите самостоятельно.

7. Финансовая (бухгалтерская) отчетность за 2005 г. фирмы «КОНТ» подлежит обязательному аудиту, так как сумма активов в 200 тыс. раз превышает установленный законодательством МРОТ.

8. На любое открытое акционерное общество распространяется требование проведения обязательного аудита независимо от числа акционеров и срока функционирования общества.

Ответы на тесты

1 — б; 2 — а; 3 — б; 4 — б, 5 — а; 6 — б, 7 — б; 8 — б; 9 — в; 10 — а; 11 — в; 12 — а; 13 — в; 14 — а; 15 — в; 16 — б; 17 — в; 18 — б.

НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Уровни нормативного регулирования аудиторской деятельности

Нормативные документы, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации, распределяются следующим образом (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации

Уровень регулирования	Нормативный документ	Значение и область применения нормативных документов	Степень разработанности по состоянию на июль 2006 г.
I	Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»	Определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе, а также общие вопросы регулирования	Закон принят 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ
II	Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности	Определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности для всех объектов, устанавливают нормы аудита, обязательные для всех аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов	Разработано 31 федеральное правило (стандарт); 7 стандартов находятся в стадии разработки
	Законодательные и подзаконные акты	—	Разрабатываются и приводятся в соответствие с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» нормативные документы в области аттестации аудиторской деятельности

Уровень регулирования	Нормативный документ	Значение и область применения нормативных документов	Степень разработанности по состоянию на июль 2006 г.
III	Правила (стандарты) аудиторских аккредитованных профессиональных объединений	Регулирование специфических вопросов аудиторской деятельности на уровне установления определенных норм и правил для участников профессиональных аудиторских объединений и ассоциаций	Разрабатываются аккредитованными аудиторскими объединениями и ассоциациями
IV	Внутрифирменные аудиторские стандарты	Установление технологических особенностей аудиторских проверок и оказания сопутствующих аудиту услуг	Разрабатываются аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами

2.2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» является основным нормативным документом, регулирующим аудиторскую деятельность в Российской Федерации. Федеральный закон включает 22 статьи, в которых:

- отражены основные понятия и определения аудиторской деятельности; сопутствующих аудиту услуг, аудитора и аудиторской организации;
- приведены права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также права и обязанности аудируемых лиц;
- дано определение обязательного аудита и установлены критерии его проведения, определено понятие аудиторской тайны, правил (стандартов) аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо ложное;
- рассмотрено понятие независимости аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, аттестации аудиторов и др.;
- определена необходимость осуществления контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;

- освещены вопросы организации аудиторской деятельности, включая функции уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, Совета по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе и аккредитованных профессиональных аудиторских объединений;
- определена ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите.

2.3. Аудиторские стандарты

Классификация аудиторских стандартов* предусматривает их деление на международные и национальные.

Разработкой Международных стандартов аудита (МСА) занимается Международная федерация бухгалтеров (МФБ), которая представляет собой международное объединение лиц бухгалтерской профессии. Основана в 1977 г. с целью координации деятельности профессиональных организаций в области учета, финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудита. Членами МФБ являются более 150 профессиональных организаций из 130 стран. Российская Федерация в МФБ представлена Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России.

Первое официальное издание МСА и кодекса этики международной федерации бухгалтеров датируется 2000 г., второе официальное издание — 2002 г. подготовлено на основе издания стандартов 2001 г. в рамках проекта Тасис «Реформа российского аудита».

За прошедший период (2001—2005 гг.) международные стандарты были частично переработаны и новые МСА появились на сайте ФБ в марте 2005 г.

В табл. 2.2 приведен перечень международных стандартов аудита и положений по международной аудиторской практике.

Изменения МСА связаны с тем, что в начале 2000-х гг. западную экономику потрясли корпоративные скандалы. Были обнаружены факты существенного искажения некоторыми крупнейшими международными корпорациями своей отчетности (как правило, в сторону завышения прибыли и стоимости активов), что стало возможным не без прямого попустительства отдельных аудиторских фирм.

В этой связи были предприняты меры по ужесточению контроля за аудиторами. Так, в США был принят Закон Сарбейнса-Оксли (COSO), предусмотревший целый ряд мер. В экономически

* Стандарт (*standart* в переводе с английского означает норма, образец) представляет собой технический документ по стандартизации.

**Международные стандарты аудита и положения
по международной аудиторской практике**

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия на русский язык	Комментарии
	INTERNATIONAL STANDARDS ON QUALITY CONTROL	Международные стандарты контроля качества (МСКК)	
1	Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements	Контроль качества для фирм, которые проводят аудит, обзорные проверки исторической финансовой информации и другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам	Написан заново. Вступил в силу с 15 июня 2005 г.
	FRAMEWORK	Основные принципы	
	International Framework for Assurance Engagements	Международные принципы для заданий, обеспечивающих уверенность	Написан заново. Вступил в силу с 1 января 2005 г.
	AUDITS AND REVIEWS OF HISTORICAL FINANCIAL INFORMATION	Аудит и обзорные проверки исторической финансовой информации	
	100—999 International Standards on Auditing (ISAs)	100—999 Международные стандарты аудита (МСА)	
120	Framework of International Standards on Auditing	Основные принципы Международных стандартов аудита	Отменен с декабря 2004 г. в связи со вступлением в силу международных принципов для заданий, обеспечивающих уверенность

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия на русский язык	Комментарии
200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements	Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности	Действует с 15 декабря 2004 г. Существенно переработан в связи с вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500, в приложении приведены изменения, которые вступают в действие с 31 декабря 2006 г. (вызваны подготовкой новой версии МСА 700)
210	Terms of Audit Engagements	Условия аудиторских заданий	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новыми версиями МСА 500 и 700
220	Quality Control for Audit Work	Контроль качества работы в аудите	Утратил силу с 15 июня 2005 г.
220R	Quality Control for Audits of Historical Financial Information	Контроль качества для аудита исторической финансовой информации	Вступил в силу с 15 июня 2005 г. Существенно переработан по сравнению с МСА 220 версии 2001 г.
230	Documentation	Документирование	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступ-

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия на русский язык	Комментарии
			лением в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500
240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements	Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности	Действует с 15 декабря 2004 г. Существенно переработан по сравнению с МСА 240 в редакции 2001 г.
250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements	Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500
260	Communications of Audit Matters with Those Charged with Governance	Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новых версий МСА 240 и 500
300	Planning an Audit of Financial Statements	Планирование аудита финансовой отчетности	Действует с 15 декабря 2004 г. Существенно переработан по сравнению с МСА 300 версии 2001 г.
310	Knowledge of the Business	Знание бизнеса	Отменен с декабря 2004 г. в связи со вступлением

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия на русский язык	Комментарии
			в силу новых МСА 315, 330 и новой версии МСА 500
315	Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement	Понимание субъекта и его окружения и оценка рисков существенного искажения	Написан заново. Действует с 15 декабря 2004 г.
320	Audit Materiality	Существенность в аудите	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новых версий МСА 240 и МСА 500
330	The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks	Процедуры аудитора, выполненные в ответ на оцененные риски	Написан заново. Действует с 15 декабря 2004 г.
400	Risk Assessments and Internal Control	Оценка рисков и внутренний контроль	Отменен с декабря 2004 г. в связи со вступлением в силу новых МСА 315, 330 и новой версии МСА 500
401	Auditing in a Computer Information Systems Environment	Аудит в среде компьютерных информационных систем	Отменен с декабря 2004 г. в связи со вступлением в силу новых МСА 315, 330 и новой версии МСА 500
402	Audit Considerations Relating to Entities	Учет при аудите особенностей субъекта	Действует с 15 декабря 2004 г. с ре-

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия на русский язык	Комментарии
	Using Service Organizations	ектов, использующих обслуживающие организации	дакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500
500	Audit Evidence	Аудиторские доказательства	Действует 15 декабря 2004 г. Существенно переработан по сравнению с МСА 500 версии 2001 г.
501	Audit Evidence — Additional Considerations for Specific Items	Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500
505	External Confirmations	Внешние подтверждения	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500
510	Initial Engagements — Opening Balances	Первичные задания — начальные сальдо	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу но-

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия на русский язык	Комментарии
			вых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500
520	Analytical Procedures	Аналитические процедуры	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500
530	Audit Sampling and Other Means of Testing	Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500
540	Audit of Accounting Estimates	Аудит оценочных значений	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500
545	Auditing Fair Value Measurements and Disclosures	Аудит измерений и раскрытий информации о справедливой стоимости	Написан заново. Действует с 15 декабря 2004 г. Содержит редакционные изменения, вызванные вступ-

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия на русский язык	Комментарии
			лением в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500
550	Related Parties	Связанные стороны	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500
560	Subsequent Events	Последующие события	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500, в приложении приведены изменения, которые вступили в действие с 31 декабря 2006 г. (вызваны подготовкой новой версией МСА 700)
570	Going Concern	Непрерывность деятельности	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия на русский язык	Комментарии
580	Management Representations	Заявления руководства	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новыми версиями МСА 240 и 500
610	Considering the Work of Internal Auditing	Рассмотрение работы внутреннего аудита	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлениями в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500
620	Using the Work of an Expert	Использование работы эксперта	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500, в приложении приведены изменения, которые вступают в действие с 15 июня 2005 г. (связаны с подготовкой новых версий МСА 200 и МСКК 1)
700	The Auditor's Report on Financial Statements	Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности	Будет отменен после вступления в действие МСА 700R

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия на русский язык	Комментарии
700R	The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements	Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансово-отчетности общего назначения	Действует с 31 декабря 2006 г. Существенно переработан по сравнению с предыдущей версией МСА 700
701	Modifications to the Independent Auditor's Report	Модификации отчета (заключения) независимого аудитора	Написан заново. Действует с 31 декабря 2006 г.
710	Comparatives	Сопоставимые значения	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500
720	Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новых МСА 315 и 330 и новой версии МСА 500
800	The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements	Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей	Действует с 31 декабря 2006 г. с редакционными изменениями, вызванными вступлением в силу новой версии МСА 700

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия на русский язык	Комментарии
	1000— 1100 International Auditing Practice Statements (IAPSs)	1000— 1100 Положения по международной аудиторской практике (ПМАП)	
1000	Inter-Bank Confirmation Procedures	Процедуры межбанковского подтверждения	Действует в первоначальной редакции
1001	IT Environments — Stand-alone Personal Computers	Среда IT — Автономные персональные компьютеры	Отменен с декабря 2004 г.
1002	IT Environments — On-line Computer Systems	Среда IT — Онлайновые компьютерные системы	Отменен с декабря 2004 г.
1003	IT Environments — Database Systems	Среда IT — Системы баз данных	Отменен с декабря 2004 г.
1004	The Relationship Between Banking Supervisors and Banks' External Auditors	Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами	Действует в первоначальной редакции [2, с. 583—602)
1005	The Special Considerations in the Audit of Small Entities	Особенности аудита малых предприятий	Действует в первоначальной редакции (поскольку с 2003 г. все вновь создаваемые (редактируемые) МСА включают новые разделы «Особенности аудита малых предприятий». Можно ожидать, что со временем данный стандарт перестанет суще-

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия на русский язык	Комментарии
			ствовать как самостоятельный документ)
1006	Audits of Financial Statements of Banks	Аудит финансовой отчетности банков	Действует в первоначальной редакции
1007	Communications with Management	Контакты с руководством клиента	Отменен с июня 2001 г.
1008	Risk Assessment and Internal Control — CIS Characteristics and Considerations	Оценка рисков и система внутреннего контроля — характеристики КИС и связанные с ними вопросы	Отменен с декабря 2004 г. в связи со вступлением в силу новых МСА 315, 330 и новой версии МСА 500
1009	Computer-assisted Audit Techniques	Методы аудита с помощью компьютеров	Отменен с декабря 2004 г.
1010	The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements	Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности	Действует в первоначальной редакции
1011	Implication for management and Auditors of the Year 2000 Issue	Выводы для руководства клиента и аудиторов по вопросу 2000 г.	Отменен с июня 2001 г.
1012	Auditing Derivative Financial Instruments	Аудит производных финансовых инструментов	Действует в первоначальной редакции
1013	Electronic Commerce — Effect on the Audit of Financial Statements	Электронная коммерция, влияние на аудит финансовой отчетности	Написан заново

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия на русский язык	Комментарии
1014	Reporting by Auditors on Compliance with International Financial Reporting Standards	Отчеты аудиторов о соответствии международным стандартам финансовой отчетности	Написан заново
	2000— 2699 International Standards on Review Engagements (ISREs)	2000— 2699 Международные стандарты по заданиям по обзорной проверке	
2400	Engagements to Review Financial Statements	Задания по обзорной проверке финансовой отчетности	Перенумерован, ранее назывался МСА 910
	ASSURANCE ENGAGEMENTS OTHER THAN AUDITS OR REVIEWS OF HISTORICAL FINANCIAL INFORMATION	Задания, обеспечивающие уверенность, иные, нежели аудиты или обзорные проверки исторической финансовой информации	
	3000— 3699 International Standards on Assurance Engagements (ISAEs)	3000— 3699 Международные стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность	
3000R	Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information	Задания, обеспечивающие уверенность, иные, нежели аудит или обзорные проверки исторической финансовой информации	Заменил МСА 100

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия на русский язык	Комментарии
3400	The Examination of Prospective Financial Information	Исследование ожидаемой финансовой информации	Перенумерован, ранее назывался МСА 810
	RELATED SERVICES	Сопутствующие услуги	
	4000—4699 International Standards on Related Services (ISRSs)	4000—4699 Международные стандарты по сопутствующим услугам	
4400	Engagements to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial Information	Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации	Перенумерован, ранее назывался МСА 920
4410	Engagements to Compile Financial Information	Задания по компиляции финансовой информации	Перенумерован, ранее назывался МСА 930

развитых странах Запада, где традиционно регулирование аудита проводилось самими общественными организациями или объединениями аудиторов, усилено государственное влияние. Одновременно и МФБ интенсифицировала свою законодательскую деятельность и внесла целый ряд изменений в МСА.

Одним из основных постулатов COSO является прямая ответственность как совета директоров, так и менеджмента за создание и обеспечение эффективного осуществления ориентированного на риски внутреннего контроля предприятия.

Принципы COSO легли в основу новой редакции МСА, появившихся после 2001 г. Внесение изменений в международные стандарты аудита потребовалось для того, чтобы повысить эффективность работы аудиторов и несколько снизить их трудозатраты без снижения качества работы, что позволило бы избежать слишком резкого скачка аудиторских гонораров.

Использование подходов COSO к аудиту привело к созданию новых МСА 315 и 330. В этих стандартах по-новому изложена концепция аудиторских рисков, приведены иные описание и класси-

фикация системы внутреннего контроля и контрольной среды, порядок проведения аудиторских процедур и получения аудиторских доказательств. Заново подготовлен МСА 500 по аудиторским доказательствам, в котором поменялись состав и классификация предпосылок подготовки финансовой отчетности, расширился состав и классификация способов получения аудиторских доказательств. Эти серьезные изменения повлекли за собой целый ряд изменений в других стандартах и положениях по международной аудиторской проверке. Претерпел изменения МСА 200, посвященный целям и задачам аудита: его объем возрос почти втрое и сейчас включает материал с определением понятий существенности и компонентов аудиторских рисков. Значительно изменился МСА 300, посвященный планированию, в части процедур планирования. Новые подходы, термины, определения повлекли за собой массу редакционных изменений, которые потребовалось внести в МСА 210, МСА 230, МСА 250, МСА 260, МСА 320, МСА 402, МСА 501, МСА 505, МСА 510, МСА 520, МСА 530, МСА 540, МСА 545, МСА 550, МСА 560, МСА 570, МСА 580, МСА 610, МСА 620, МСА 710 и МСА 720. Кроме того, утратили силу МСА 310 (знание деятельности клиента), МСА 400 (аудиторские риски), МСА 401 и прежняя версия МСА 500.

Важное нововведение состоит в переработке МСА 220, посвященного качеству аудита. Вместо него разработан отдельный международный стандарт контроля качества № 1, и дополнительно подготовлена новая версия МСА 220. В области контроля качества перемены оказались не столь радикальны, как в области аудиторских рисков: изменились некоторые термины, классификация понятий, пришлось внести редакционные поправки в МСА 620.

Поскольку радикальные изменения Международных стандартов аудита связаны с необходимостью решительной борьбы со случаями корпоративного мошенничества, был переработан МСА 240, посвященный рассмотрению аудитором случаев мошенничества и ошибок.

Подготовка новой версии МСА 240 повлекла за собой необходимость внесения редакционных поправок в МСА 260, МСА 320 и МСА 580.

Претерпел изменения и главный стандарт аудиторов — МСА 700. С 2006 г. вступила в силу новая версия МСА 700, посвященного аудиторскому заключению; подготовлен МСА 701, в котором рассматриваются вопросы модификации аудиторских заключений (ранее эти вопросы регулировались МСА 700). Данные изменения потребовали внесения дополнительных поправок в МСА 200, МСА 210, МСА 560 и МСА 800. Соответствующие фрагменты опубликованы в сборнике МСА издания 2005 г. в качестве приложений к МСА.

Разработан МСА 545, посвященный аудиту статей отчетности, подготовленных с использованием концепции справедливой стоимости. Причем появление МСА 315 и МСА 330 привело к необходимости внести редакционные поправки в этот новый стандарт.

Намеченные в общих чертах в издании 2001 г. подходы по регламентированию аудиторских заданий, обеспечивающих уверенность (assurance engagements), получили дальнейшее развитие в отдельной группе документов, получивших коды 3000 и 3400.

В новой редакции упраздняются ПМАП 1001, ПМАП 1002, ПМАП 1003 и МПАП 1009, посвященные использованию компьютеров в бухгалтерском учете и аудите. Видимо, это связано с тем, что 10—15 лет назад применение вычислительной техники в учете считалось большим техническим новшеством, влекущим за собой изменения в порядке оценки аудиторских рисков, в планировании аудита и в подходах к сбору аудиторских доказательств.

Сейчас редким исключением являются случаи, когда бухгалтеры и аудиторы не использовали бы в своей работе компьютеры, поэтому все аспекты, связанные с вычислительной техникой, сочтено целесообразным включить в остальные стандарты общего назначения. Вместе с тем появилось новое ПМАП 1013, посвященное аудиту клиентов, осуществляющих торговые операции с помощью Интернет, и ПМАП 1014, посвященное отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО.

Практика показывает, что возможно использование двух вариантов применения МСА и национальных стандартов. При первом варианте аудиторская деятельность определенной страны регулируется исключительно МСА. Второй вариант предполагает создание и использование национальных стандартов аудита, учитывающих специфику развития бухгалтерского учета и аудита в конкретной стране. В Российской Федерации распространен второй вариант, предусматривающий разработку национальных стандартов аудита.

Таким образом, статус международных аудиторских стандартов в Российской Федерации можно определить как рекомендательный, в отличие от действующих в настоящее время федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, которые имеют статус обязательных к исполнению.

Можно выделить два этапа создания национальных стандартов аудита.

Первый этап относится к 1996—2000 гг., когда были созданы 38 правил (стандартов) аудиторской деятельности, определивших основные организационные и технологические вопросы аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

Второй этап начался после принятия в августе 2001 г. Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Закон изменил статус стандартов с рекомендательного на обязательный для исполнения, в связи с чем начался процесс разработки федеральных правил (стандартов).

В качестве практической значимости аудиторских стандартов следует отметить, что они способствуют обеспечению высокого качества аудиторской проверки, содействуют внедрению в практику аудита новых научных достижений, определяют действия аудитора в конкретных ситуациях.

2.4. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности

В соответствии со ст. 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» правила (стандарты) аудиторской деятельности — это 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. Правила (стандарты) подразделяются:

- на федеральные;
- внутренние (аккредитованных профессиональных объединений и правила (стандарты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов).

Следует отметить, что федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности обязательны для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждаются Правительством РФ (см. постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»). В табл. 2.3 приводится перечень международных стандартов аудита, федеральных правил (стандартов), а также предшествующих им российских правил (стандартов) аудиторской деятельности.

В настоящее время утверждено 31 федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, на утверждении находятся правила (стандарты) 6-й и 7-й очередей. После завершения утверждения этих стандартов в Российской Федерации закончится работа по созданию федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Следует отметить, что при разработке федеральных правил (стандартов) была поставлена задача максимально приблизить их содержание к МСА.