

**Т. Н. Черепкова**

Сибирский институт управления — филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (Новосибирск, Россия)

**Ю. А. Аронова**

Сибирский институт управления — филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (Новосибирск, Россия)

## **ПРЕДПОСЫЛКИ И РЕЗУЛЬТАТЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ, РЕГУЛИРУЮЩИХ АУДИТОРСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В РАМКАХ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Принята к публикации 02.04.2019

В сложившейся непростой экономической ситуации в Российской Федерации — нестабильность экономики в целом, введение санкций в отношении России, низкая конкурентоспособность отечественных компаний — важным является вопрос стабилизации экономики и повышения уровня ее развития. Одним из способов решения данной проблемы может стать интеграция России в мировую экономику. В настоящее время в нашей стране осуществляется реформирование системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности для облегчения интеграционного процесса. Ввиду этого актуальной проблемой современного аудита в Российской Федерации является применение международных стандартов аудита, переход на которые является необходимым условием для повышения качества аудиторской деятельности. Для понимания необходимости перехода России на международные стандарты аудита необходимо проанализировать ряд важных аспектов. В связи с этим в данной работе проведен ретроспективный анализ возникновения понятия «аудит». Рассмотрены предпосылки перехода российских стандартов аудиторской деятельности к международным стандартам аудиторской деятельности. Проведен сравнительный анализ изменений, вносимых в основной нормативный правовой акт, регулирующий аудиторскую деятельность, — Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

*Ключевые слова:* аудит, аудиторская деятельность, нормативные правовые акты, федеральный закон, российские стандарты аудиторской деятельности, международные стандарты аудиторской деятельности.

DOI: 10.32324/2412-8945-2019-1-73-77

На сегодняшний день для России актуальным вопросом развития аудита является реформирование существующей методики с целью сближения с международными стандартами аудита, а также определение способов, приемов и этапов и соответствующих аудиторских процедур, которые будут направлены на повышение качества аудиторских услуг на отечественном рынке, что в дальнейшем поспособствует интеграции российских компаний в мировую экономику и повышению их конкурентоспособности.

Поскольку основным нормативным правовым актом, регулирующим аудиторскую деятельность в России, является Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», именно из его положений исходят все остальные нормативные акты. С мая 2018 г. Федеральный закон действует в редакции

от 23 апреля 2018 г. Цель внесенных изменений в закон — продолжение реформирования аудиторской деятельности в соответствии с международными стандартами аудита.

До принятия Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее — закон № 307-ФЗ) в России действовал Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее — закон № 119-ФЗ). Он, в свою очередь, существовал в течение 10 лет и утратил силу 1 января 2011 г.

Проведем небольшой сравнительный анализ данных федеральных законов:

1. Во-первых, они отличаются порядком и количеством статей. Закон № 307-ФЗ объемнее закона № 119-ФЗ. В законе № 119-ФЗ было лишь 22 статьи, закон № 307-ФЗ в действующей редакции содержит 26 статей.

2. Во-вторых, в законе № 119-ФЗ понятия «аудит» и «аудиторская деятельность» имели

одно определение: «Аудиторская деятельность, аудит — предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (далее — аудируемые лица)».

В законе № 307-ФЗ в ст. 1 данные понятия разделены, и каждое из них имеет собственное определение:

«Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) — деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. К аудиторской деятельности не относятся проверки, осуществляемые в соответствии с требованиями и в порядке, отличными от требований и порядка, установленных стандартами аудиторской деятельности».

«Аудит — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности».

3. Также отличительной особенностью закона № 307-ФЗ является введение в ст. 1 понятия бухгалтерской (финансовой) отчетности: «...под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность (или ее часть), предусмотренная Федеральным законом от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ „О бухгалтерском учете“ или изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, аналогичная по составу отчетности (или ее часть), предусмотренная другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, а также иная финансовая информация».

4. В п. 6 ст. 1 закона № 119-ФЗ были описаны сопутствующие аудиту услуги. Часть 4 ст. 1 нового закона закрепляет право на установление перечня сопутствующих услуг за госорганом. На данный момент это Правила (стандарты) аудиторской деятельности № 30, 31, 33.

5. В ч. 7 ст. 1 № 307-ФЗ закреплены виды прочих услуг. В предшествующем нормативном акте это понятие отсутствовало.

6. Пункт 2 ч. 2 ст. 14 закона № 307-ФЗ расширяет полномочия аудитора таким образом, что аудитор вправе изучать документы, содержащие коммерческую тайну. В свою очередь, в законе № 119-ФЗ данное право не было закреплено за аудитором, что влекло за собой последствия: возможность отказа аудируемого лица в предоставлении подобных документов, что сказывалось на качестве аудиторского заключения.

7. Следующей отличительной особенностью нового закона является то, что с его принятием обязательный аудит могут проводить не только организации (п. 2 ст. 7 закона № 119-ФЗ), но и индивидуальные аудиторы.

8. Различными в анализируемых нормативных актах являются также понятия аудиторской организации: «Аудиторская организация — коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги» (ст. 4 закона № 119-ФЗ) и «Аудиторская организация — коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов» (ст. 3 закона № 307-ФЗ). Таким образом, законом № 307-ФЗ определено, что аудиторы должны состоять в саморегулируемой организации. Ранее такое требование не предусматривалось.

9. Часть 2 ст. 23 закона № 307-ФЗ отменяет лицензирование аудиторской деятельности.

Что же касается последующих редакций, то в закон № 307-ФЗ частично вносятся изменения, не всегда значительные. Проанализировав историю внесения изменений в данный нормативный акт, можно сделать вывод о том, что глобальные изменения были произведены законом от 1 декабря 2014 г. № 403-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации». Перечислим некоторые из них:

1. Дано четкое разъяснение того, что признается аудиторской деятельностью и что нет (ч. 2 ст. 1).

2. Данная редакция определила обязательный аудит для акционерных обществ любого вида. Ранее это касалось только ОАО (п. 1 ч. 1 ст. 5).

3. Находит отражение своего рода «конфликт интересов» в части невозможности проведения аудита кредитных организаций в случаях, если аудитор имеет кредитные отношения с аудируемой кредитной организацией и т. д. (ст. 8).

4. Также изменилось название услуги: в предыдущих редакциях она называлась «проведение аудита», теперь — «оказание аудиторских услуг».

5. Более того, имело место увеличение числа членов организации аудиторов, минимально необходимого для регистрации в качестве СРО: было 700 человек и 500 организаций, стало 10 тыс. человек и 2 тыс. организаций.

Изменения, вносимые в данный закон, подтверждают то, что на сегодняшний день российская методика аудита все больше сближается с международными стандартами.

Ввиду того что федеральный закон, регулирующий аудиторскую деятельность, определяет аудит как независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности, необходимо в первую очередь понимать, какие существуют отличия в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) и российских стандартах бухгалтерского учета (РСБУ), поскольку именно бухгалтерский учет лежит в основе любой аудиторской проверки (табл. 1).

## Сравнительный анализ РСБУ и МСФО

Основной принцип учета и отчетности	Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)	Российские стандарты бухгалтерской отчетности (РСБУ)
Цели сбора, обобщения и систематизации данных в отчетности	Финансовая отчетность используется для анализа текущего положения дел и для принятия управленческих решений	Составление отчетности необходимо для анализа текущего положения дел, для принятия эффективных управленческих решений, а также для представления отчетности в контролирующие органы (для отдельных организаций в соответствии с законодательством)
Особенности оформления	В первую очередь отражают операции, которые имеют наибольшее влияние на финансовый результат деятельности организации, решение принимается на основе суждения главного бухгалтера	Все факты хозяйственной деятельности экономического субъекта должны быть отражены в учете надлежащим образом, независимо от экономической значимости
Порядок учета доходов и расходов субъекта — принцип соответствия показателей	В соответствии с требованиями МСФО принцип соответствия показателей соблюдается неукоснительно	Принцип соответствия показателей закреплен на законодательном уровне, однако на практике довольно часто не соблюдается
Отчетный период	По МСФО отчетный период не заключен в определенные временные рамки, он может быть определен организацией произвольно. То есть финансовый год может не совпадать с календарным годом	Отчетный период совпадает с календарным годом, т. е. длится с 1 января по 31 декабря включительно. Исключения составляют вновь созданные организации (дата создания 31 декабря)
Консолидация отчетности	МСФО предполагают составление отчетности в целом по группе взаимозависимых субъектов. То есть отчетность формируется для корпорации в целом, включая головное учреждение, филиалы и обособленные подразделения	Консолидация отчетов осуществляется следующим образом: все компании группы формируют индивидуальную отчетность, затем головная компания составляет консолидированную отчетность. Также консолидация отчетов широко используется в бюджетной сфере
Определение налоговой базы	Порядок определения налоговой базы определяется руководством компании в соответствии с выбранным способом погашения балансовой стоимости активов компании	Порядок определения налоговой базы регламентирован Налоговым кодексом Российской Федерации, зависит от применяемой экономическим субъектом системы налогообложения. Чаще всего налогооблагаемая база представляет собой разницу между полученными доходами и произведенными расходами
Валюта	В МСФО не закреплено требование о формировании отчетности в денежной единице страны, допускается формирование отчетности в функциональной валюте. Функциональная валюта — денежная единица основных видов расчетов	Российские стандарты бухгалтерского учета предполагают ведение учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности исключительно в рублях, независимо от того, в какой валюте происходят основные виды расчетов

Говоря о редакциях закона 2018 г., можно выделить следующие ключевые изменения, в основном связанные с отменой Федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД) и введением Международных стандартов аудита (МСА):

1. В предыдущих редакциях аудиторское заключение оформлялось в соответствии с правилом, установленным ФСАД. Слово «федеральные» было исключено в последней редакции ввиду того, что на сегодняшний день действуют МСА, которые были утверждены приказом Минфина Российской Федерации от 9 января 2019 г. № 2н.

2. Также в связи с переходом на МСА ч. 1 и подп. 1, 2 ч. 2 ст. 7 прямо указывают на проведение аудита в соответствии с МСА. Ранее таким ориентиром служили ФСАД.

3. Еще одним нововведением редакции закона № 307-ФЗ стало дополнение ст. 13 п. 3.2, который, в свою очередь, вводит обязанность аудитора в случае возникновения подозрений на

проведение аудируемым лицом операций в целях отмывания доходов уведомить о данном факте Росфинмониторинг.

Как было упомянуто ранее, помимо рассмотренного закона, аудиторскую деятельность регулируют и стандарты аудиторской деятельности, поэтому целесообразно будет рассмотреть также изменения данных нормативных актов.

До 1 января 2018 г. этими стандартами являлись ФСАД, на сегодняшний день действуют МСА, введенные в действие приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 января 2019 г. № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации». Данным приказом были введены в действие 48 стандартов аудиторской деятельности, которые устранили различия между международными и российскими стандартами аудита (табл. 2).

Сравнение федеральных и международных стандартов аудита

Критерий	Международный стандарт аудита (МСА)	Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД)
Сущность	Обобщенно описывает цели проведения аудита финансовой отчетности аудитора	Определяет единые цели и принципы осуществления аудиторской проверки финансовой отчетности
Сопутствующие услуги	Исключительно прочие задания, которые обеспечивают уверенность	Возможно проведение обзорных проверок, а также иные задания, обеспечивающие уверенность
Регламентация профессиональной этики	Закреплена в кодексе этики профессиональных бухгалтеров	Закреплена в кодексах этики профессиональных объединений бухгалтеров/аудиторов
Акцент контроля качества	Акцент на контроле качества аудита финансовой отчетности	Акцент на контроле за качеством выполнения аудиторских заданий
Объем аудита	Определяется в рамках планирования аудита финансовой отчетности	Аналогично МСА
Оценка рисков	Оценка рисков существенных искажений осуществляется на основе знаний об экономическом субъекте и его среде	Аналогично МСА
Выполнение стандартов, уместных для аудита	Аудитор должен выполнять все Международные стандарты аудита, которые считаются уместными для осуществления аудиторской проверки	Не применимо

Следует отметить, что изменение законодательства имеет, несомненно, положительный эффект для аудиторской деятельности, поскольку на сегодняшний день аудиторским компаниям приходится выполнять двойную работу: проводить аудит по российским стандартам бухгалтерского учета и затем по международным стандартам бухгалтерского учета. При полном переходе к международным стандартам ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации возможны следующие положительные изменения:

- сокращение колоссальных объемов аудиторской работы и появление большего количества времени для осуществления аудита других компаний, что в целом повысит качество отчетности российских компаний, это, в свою очередь, способствует повышению их конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности;

- компаниям, работающим на международном рынке, больше не придется вести двойной учет по российским и международным стандартам, что приведет к упрощению ведения учета и экономии ресурсов.

Переход к МСА, имея несомненные преимущества, к сожалению, сопровождается также некоторыми недостатками, такими как:

- вследствие внедрения МСА удорожание аудита для заказчика, как следствие увеличения стоимости аудиторских услуг;

- недостаточное понимание аудиторами принципов МСА ввиду недостаточности квалификации в области международного аудита, а также неточности перевод МСА на русский язык;

- сложность содержания структуры стандартов;

- отсутствие единого уполномоченного органа исполнительной власти по контролю за исполнением МСА.

Тем не менее переход Российской Федерации на международные стандарты аудита улучшит качество предоставляемых аудиторских услуг и, как следствие, приведет к тому, что результаты аудита крупных отечественных компаний повысят их инвестиционную привлекательность, а также поспособствуют развитию промышленного производства, развитию технологий и повышению конкурентоспособности нашей страны, что, в свою очередь, окажет положительное влияние на уровень экономического развития страны.

Более того, в результате повышения качества оказываемых аудиторских услуг удастся добиться изменения отношения к специалистам по международным стандартам аудиторской деятельности, это приведет к увеличению стоимости оказываемых аудиторских услуг, что позволит улучшить финансовое положение аудиторских организаций. Но стоит также отметить, что переход на Международные стандарты аудита позволит улучшить качество предоставляемых аудиторских услуг только при условии повышения профессионализма аудиторов, чему на данном этапе необходимо уделить особое внимание. Этому может поспособствовать организация курсов повышения квалификации аудиторов на уровне аудиторских компаний, а также на государственном уровне.

В целом отмена Федеральных стандартов аудиторской деятельности и принятие Международных стандартов аудита ознаменовало переход на новый этап развития в процессе глобализации мировой экономики.

**T. N. Cherepkova, Y. A. Aronova**

**PREREQUISITES AND RESULTS OF REFORMING REGULATORY LEGAL ACTS GOVERNING  
AUDITING ACTIVITIES IN THE RUSSIAN FEDERATION IN THE FRAMEWORK  
OF INTERNATIONAL STANDARDS OF AUDITING ACTIVITIES**

In the current difficult economic situation in the Russian Federation — the instability of the economy as a whole, the imposition of sanctions on Russia, the low competitiveness of domestic companies — the issue of stabilizing the economy and raising its level of development is important. One of the ways to solve this problem can be the integration of Russia into the world economy. At present, our country is reforming the accounting system in accordance with the requirements of international financial reporting standards to facilitate the integration process. Thus, the actual problem of modern auditing in the Russian Federation is the use of international auditing standards, the transition to which is a prerequisite for improving the quality of auditing activities. To understand the need for Russia to move to international auditing standards, it is necessary to analyze a number of important aspects. In this regard, this work conducted a retrospective analysis of the emergence of the concept of “audit”. The prerequisites for the transition of Russian auditing standards to international auditing standards are considered. A comparative analysis of changes made to the main regulatory legal act regulating auditing activities — Federal Law of December 30, 2008 No. 307-FZ “On Auditing Activities”.

*Keywords:* audit, auditing activities, regulatory legal acts, federal law, Russian auditing standards, international auditing standards.