



# Проблемы дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации: задачи и некоторые решения [основы систематизации проблем аудиторской деятельности в России]

**ЧАЯ ВЛАДИМИР ТИГРАНОВИЧ**

член Правления СРО ААС,  
председатель Комиссии по контролю качества СРО ААС,  
член Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности,  
действительный член, академик РАЕН и МАИ при ООН,  
д.э.н., профессор МГУ им. М. В. Ломоносова

Москва, 2017

# Общая блок-схема дальнейшего развития аудиторской деятельности в РФ

## I уровень проблем развития

Обновление каркаса концепции развития аудита

Стратегические основы развития АД в РФ

Синхронизация всех действующих концепций (включая концепция совершенствования механизма СРО)

Определение миссии аудиторской деятельности

Сопряжение действующих и намечаемых стратегий развития экономики России

Новый взгляд на регулирование профессии аудитора

Определение основных институтов аудиторского рынка и аудиторской профессии

Использование цифровых технологий

Международный опыт регулирования бухгалтерской и аудиторской профессий

# Общая блок-схема дальнейшего развития аудиторской деятельности в РФ

## II уровень проблем развития

Стратегический аудит

Аудит эффективности текущих и будущих бизнес-процессов

Аудит интеллектуального капитала

Ситуативный аудит

Аудит заявок под кредит и участия в госзакупках

Аудит значительных изменений в структуре собственности

Аудит ЖКХ

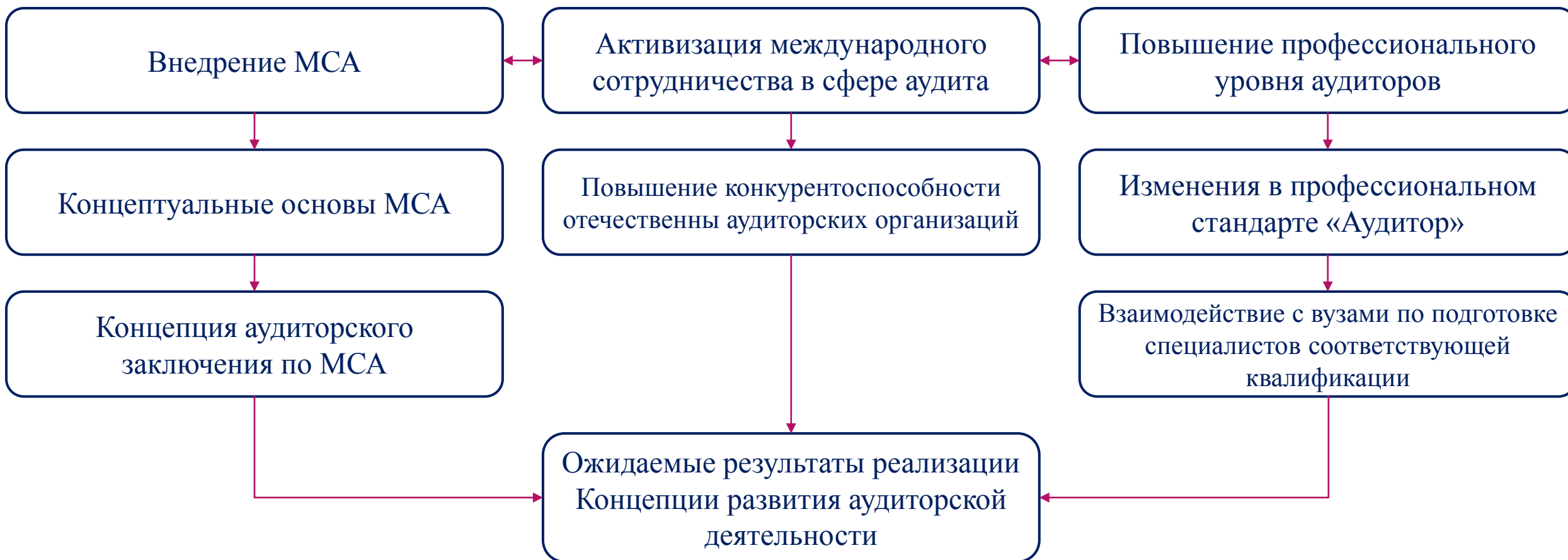
Укрепление институциональных основ аудиторской деятельности

Определение основного подхода к установлению критериев обязательного аудита

Создание необходимых информационных ресурсов

# Общая блок-схема дальнейшего развития аудиторской деятельности в РФ

## III уровень проблем развития





**Концептуальные основы Международных стандартов  
аудита (МСА): задачи и некоторые решения**

# Общая блок-схема Концептуальных основ МСА

Основные цели  
независимого аудитора  
и проведение аудита в  
соответствии с МСА

Международная  
концепция заданий,  
обеспечивающих  
уверенность

Концепция качества  
аудита: ключевые  
элементы,  
формирующие среду  
для обеспечения  
качества аудита

Основы Концепции  
заданий,  
обеспечивающие  
уверенность

Основные определения  
(гlossария МСА)

# Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА

## ❑ Сфера применения настоящего стандарта

- устанавливает основные обязанности независимого аудитора при выполнении аудита финансовой отчетности в соответствии с МСА
- МСА излагаются в контексте проводимого аудитором аудита финансовой отчетности

## ❑ Аудит финансовой отчетности

- устанавливает основные обязанности независимого аудитора при выполнении аудита финансовой отчетности в соответствии с МСА
- МСА излагаются в контексте проводимого аудитором аудита финансовой отчетности
- отчетность, подготовленная ее руководством под наблюдением лиц, отвечающих за корпоративное управление
- разумная уверенность относительно того, свободна ли финансовая отчетность в целом от существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки
- аудитор применяет принцип существенности
- требуют от аудитора применять профессиональное суждение и придерживаться профессионального скептицизма
- некоторые иные обязанности

## ❑ Основные цели аудитора

- добиться разумной уверенности
- подготовить заключение по финансовой отчетности
- отказ от выражения мнения или отказ от дальнейшего выполнения аудиторского задания

# Принципиальная схема Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность

## □ Элементы задания, обеспечивающего уверенность

- Трехсторонние отношения с участием практикующего специалиста, ответственной стороны и предполагаемых пользователей
- Надлежащий предмет задания
- Применимые критерии
- Достаточные надлежащие доказательства
- Письменное заключение или отчет по заданию

## □ Критерии

- Применимость
- Полнота
- Надежность
- Нейтральность
- Понятность

## □ Доказательства

- Профессиональный скептицизм
- Достаточность и надлежащий характер доказательств
- Существенность
- Риск, присущий заданиям, обеспечивающим уверенность
- Характер, сроки и объем процедур сбора доказательств
- Количество и качество имеющихся доказательств



# Принципиальная схема концепции качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита

## □ Результаты

### ▪ Результаты – уровень задания

- Аудиторское заключение для пользователей проаудированной финансовой отчетности
- Аудиторское заключение для лиц, отвечающих за корпоративное управление
- Аудиторское заключение для руководства
- Аудиторское заключение для органов финансового и пруденциального надзора
- Проаудированная финансовая отчетность
- Отчеты лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая комитеты по аудиту
- Предоставление регулирующими органами информации по конкретным фактам

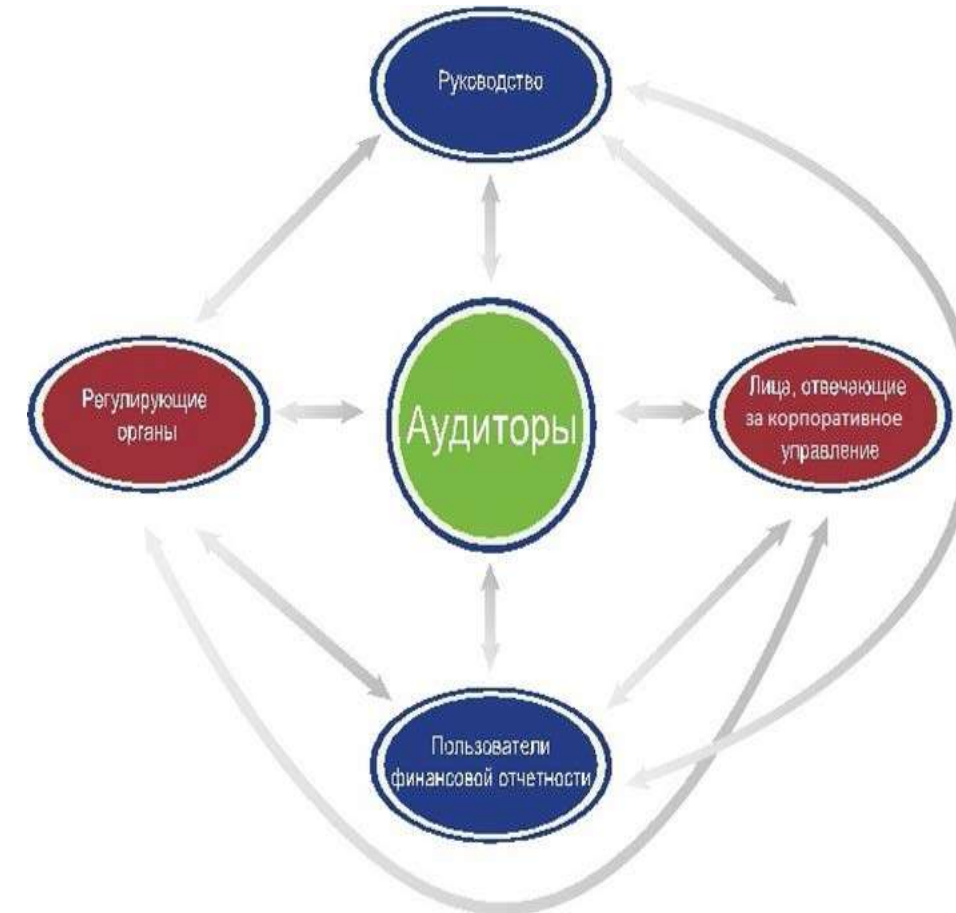
### ▪ Результаты – на уровне аудиторской организации и на национальном уровне

- Отчеты о прозрачности деятельности
- Годовые и прочие отчеты
- Обобщенное представление о результатах инспектирования аудиторских организаций

# Принципиальная схема концепции качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита

## □ Основные виды взаимодействия в процессе подготовки финансовой отчетности

- Виды взаимодействия между аудиторами и лицами, отвечающими за корпоративное управление
- Виды взаимодействия между аудиторами и пользователями финансовой отчетности
- Виды взаимодействия между аудиторами и регулируемыми органами
- Виды взаимодействия между руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление
- Виды взаимодействия между руководством и регулируемыми органами
- Виды взаимодействия между руководством и пользователями финансовой отчетности
- Виды взаимодействия между лицами, отвечающими за корпоративное управление, и регулируемыми органами
- Виды взаимодействия между лицами, отвечающими за корпоративное управление, и пользователями финансовой отчетности
- Виды взаимодействия между регулируемыми органами и пользователями финансовой отчетности



# Принципиальная схема концепции качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита

## ❑ Факторы внешней среды

- Нормы ведения бизнеса и коммерческое право
- Применимая концепция подготовки финансовой отчетности
- Информационные системы
- Корпоративное управление
- Культурные факторы более общего характера
- Регулирование аудиторской деятельности
- Судебная практика
- Привлечение в профессию
- Законы и нормативные акты, касающиеся финансовой отчетности
- Сроки подготовки финансовой отчетности

## ❑ Трудности определения качества аудита

- Наличие или отсутствие существенных искажений в проаудированной финансовой отчетности дает лишь частичное представление о качестве аудита
- Все аудиторские задания разные, и вопрос о том, какие аудиторские доказательства будут достаточными и надлежащими для подтверждения мнения аудитора, в некоторой степени является предметом суждения
- Разные заинтересованные стороны имеют разные представления о качестве аудита
- Доступна ограниченная информация о выполненной работе и результатах аудита



# Некоторые основные определения гlossария МСА

- ❑ **Аналитические процедуры (Analytical procedures)** – оценка финансовой информации посредством анализа вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями.
- ❑ **Аудиторские доказательства (Audit evidence)** – информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Аудиторские доказательства включают как информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, на которых основывается финансовая отчетность, так и прочую информацию.
- ❑ **Аудиторский риск (Audit risk)** – риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения в случае существенного искажения финансовой отчетности. Аудиторский риск напрямую зависит от риска существенного искажения и риска необнаружения.
- ❑ **Аудиторское задание, выполняемое впервые (Initial audit engagement)** – задание, которое предусматривает, что:
  - либо аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился;
  - либо проводился предшествующим аудитором.
- ❑ **Бизнес-риск (Business risk)** – риск, возникающий в результате значительных условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, которые могут оказать негативное влияние на способность организации достичь поставленных целей и реализовать свою стратегию, или возникающий в результате установления ненадлежащих целей и стратегии.
- ❑ **Годовой отчет (Annual report)** – документ, выпускаемый организацией, как правило, ежегодно и включающий в себя финансовую отчетность вместе с аудиторским заключением по этой отчетности.



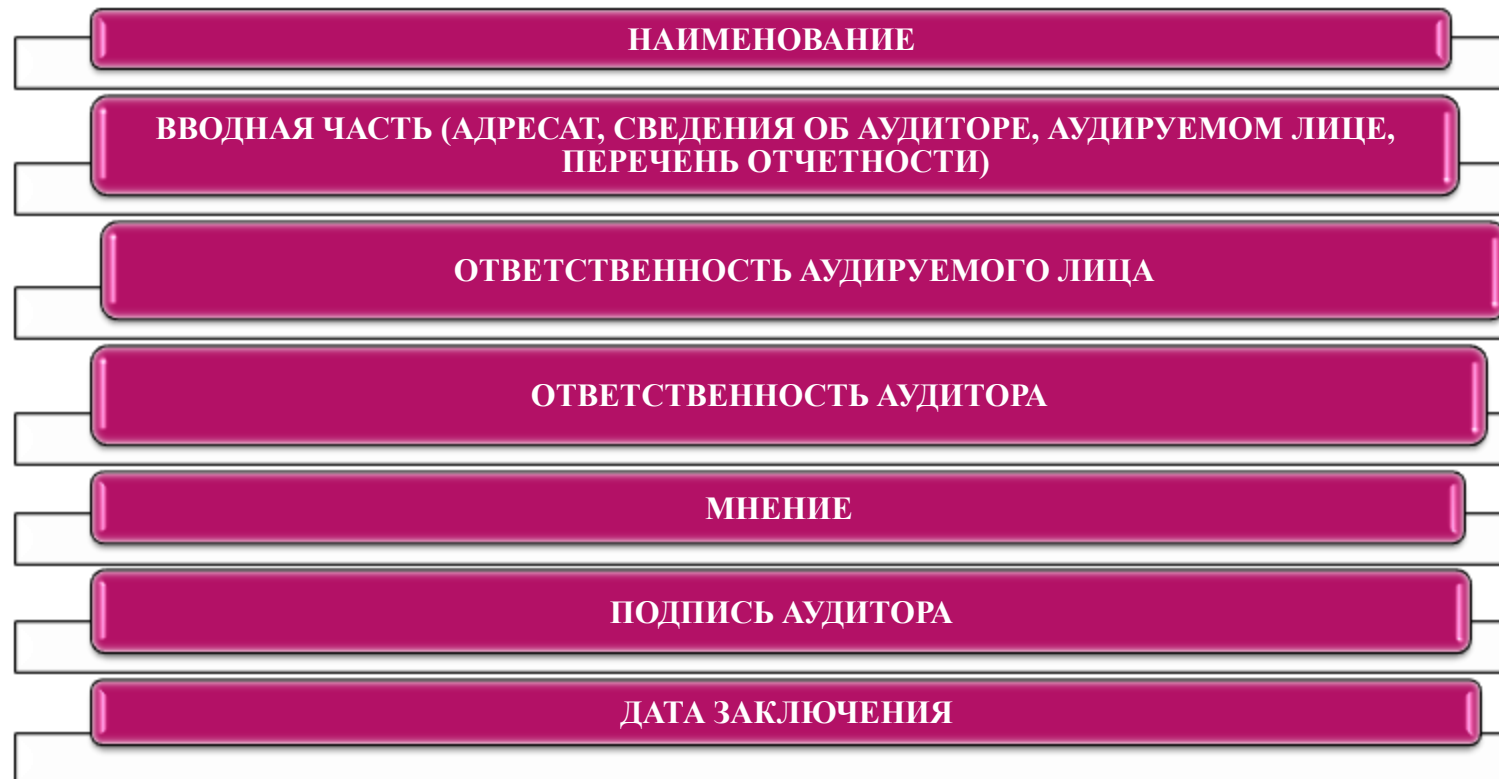
**Концепция аудиторского заключения по  
международным стандартам аудита (МСА):  
задачи и практика применения**

# Формат аудиторского заключения

- ❑ Исторически сложилось, что результаты наиболее известной и востребованной аудиторской услуги, имеющей целью выражение мнения о достоверности финансовой информации о прошедших периодах, включаются в итоговый документ, традиционно на протяжении всех лет существования аудита в России называемый «аудиторское заключение». Особый статус данного документа обусловил его достаточно жесткую регламентацию по сравнению с другими документами, генерируемыми аудитором. Профессиональные стандарты всегда четко и подробно устанавливали требования к форме и содержанию аудиторского заключения.
- ❑ Переходный период, переживаемый российским профессиональным сообществом в связи с переходом на МСА, порождает вопросы, связанные с теми изменениями, которые претерпело аудиторское заключение. Актуальность их, помимо прочего, связана с пересмотром Советом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)) концепции аудиторского заключения: предлагаемый пересмотренными международными стандартами аудита формат аудиторского заключения является новацией для большинства юрисдикций, на территории которых применяются МСА.

# Структура аудиторского заключения

Федеральные стандарты аудита (ФСАД) (как и не пересмотренные МСА) предусматривали следующую структуру аудиторского заключения:



# МСА 700

Пересмотренный МСА 700 предусматривает следующую структуру аудиторского заключения (структура по МСА):

ЗАГОЛОВОК
АДРЕСАТ
МНЕНИЕ АУДИТОРА
ОСНОВАНИЕ ДЛЯ ВЫРАЖЕНИЯ МНЕНИЯ
НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
КЛЮЧЕВЫЕ ВОПРОСЫ АУДИТА
ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ
ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ
ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРА ЗА АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ
ОТЧЕТ В СООТВЕТСТВИИ С ДРУГИМИ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫМИ И НОРМАТИВНЫМИ ТРЕБОВАНИЯМИ
ПОДПИСЬ АУДИТОРА
ДАТА ЗАКЛЮЧЕНИЯ



# МСА 700

Формальный анализ динамики изменений подходов к структуре АЗ показывает наличие тенденции к росту информационной емкости документа: вместо трех содержательных разделов (ответственность аудируемого лица, аудитора и мнение) предусматривается восемь, четыре из которых являются обязательными.

Кроме того, значительно возрастает объем описания ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности.

МСА 700 (пересмотренный) предусматривает как минимум три варианта изложения данного раздела: при указании места отражения описания ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности указано, что описание ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности, может быть включено;

(а) в текст аудиторского заключения;

(b) в приложение к аудиторскому заключению, причем в этом случае аудиторское заключение должно включать ссылку на расположение этого приложения, или

(с) путем размещения в аудиторском заключении специальной ссылки на расположение такого описания на сайте соответствующего уполномоченного органа в тех случаях, когда закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают аудитору сделать это.

Таким образом, структура аудиторского заключения в пересмотренных МСА претерпела значительные изменения.

# Понятийный аппарат и формулировки

Изменились подходы к формулировкам в аудиторском заключении. Представляется целесообразным проанализировать различия в подходах к аудиторскому заключению в федеральных и международных стандартах по следующим критериям сравнения:

- Название документа;
- Адресат;
- Перечисление аудируемых форм бухгалтерской отчетности;
- Ссылка на концепцию подготовки отчетности;
- Формулировки выражения мнения;
- Подпись аудитора.

Таким образом, понятийный аппарат и формулировки аудиторского заключения по МСА отличаются от аналогичных по федеральным стандартам аудита.

# Новые разделы в аудиторском заключении

Таким образом, понятийный аппарат и формулировки аудиторского заключения по МСА отличаются от аналогичных по федеральным стандартам аудита.

Концепция аудиторского заключения, лежащая в основе пересмотренных МСА, предусматривает также новые разделы:

- Непрерывность деятельности.
- Ключевые вопросы аудита.

В отношении *непрерывности деятельности* МСА 700 предусматривает, что во всех применимых случаях аудитор должен предоставлять заключение в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).

Применимыми случаями являются следующие обстоятельства:

1. Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, неправомерно.
2. Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерно, но имеется существенная неопределенность. В данном случае возможны две ситуации:
  - а) Информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности.
  - б) Информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности.

В отношении *ключевых вопросов* аудита МСА 700 указывает, что в случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, аудитор должен в аудиторском заключении сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701 "Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении".

Если от аудитора иным образом, например в соответствии с законом или нормативным актом, требуется или аудитор решает сообщить информацию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении, он должен сделать это в соответствии с МСА 701 (см. пункты А40 - А42).



# Спасибо за внимание!

**ЧАЯ В.Т.**

член Правления СРО ААС,  
председатель Комиссии по контролю качества СРО ААС,  
член Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности,  
действительный член, академик РАЕН и МАИ при ООН,  
д.э.н., профессор МГУ им. М. В. Ломоносова