

НИОН 2017-0074

ISSN 1727-8058

ЕЖЕМЕСЯЧНЫЙ НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

АУДИТОРСКИЕ ВЕДОМОСТИ

12
2017

AUDIT
JOURNAL

Рекомендован Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки РФ
для публикации научных работ, отражающих основное содержание диссертаций

2017
№ 12

Аудиторские Ведомости

АУДИТОРСКИЕ ВЕДОМОСТИ

Журнал зарегистрирован
Министерством РФ
по делам печати,
радиовещания и средств мас-
совых коммуникаций.

Свидетельство регистрации
ИИ № ФС77-54204
от 17 мая 2013 г.

Редакция:

Главный редактор
В.Я. Соколов,
д-р экон. наук, профессор

Заместитель главного
редактора
М.В. Мельник,
заслуженный деятель науки
Российской Федерации, д-р
экон. наук, профессор

Учредитель: Научно-
исследовательский Институт
Образования и Науки

Адрес редакции: 123298, Москва,
ул. Ирины Левченко, д. 1.
Тел. (499) 740-60-14

Главный редактор
Объединенной редакции
Н.Д. Эриашвили,
канд. ист. наук, канд. юрид.
наук, д-р экон. наук,
профессор, лауреат премии
Правительства РФ в области
науки и техники
E-mail: nodari@unity-dana.ru

Генеральный директор
В.Н. Закаидзе
Тел.: 8-499-195-90-36
www.unity-dana.ru
www.niion.org

СОДЕРЖАНИЕ

ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА АУДИТА

Г.В. СОБОЛЕВА. Развитие концепции существенности
в теории и практике аудита 5

А.Н. ПОПОВ, А.Н. ПЕТРОВА, Н.Н. ПОПОВА.
Подготовка аудиторского заключения в соответствии
с Международными стандартами аудита 9

Н.Г. КОНДРАШОВА. Институциональный механизм
контроля качества аудиторской деятельности в России
на современном этапе 22

Е.Н. ЗЕНОВА. Внутренний учет и аудит затрат
на обеспечение качества продукции на этапе
ее проектирования 31

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ

Т.В. МИКРЮКОВ. Контрольные процедуры в налоговом
мониторинге 40

УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

Т.В. ЖУКОВА. Перспективы адаптации концепции
подготовки финансовой отчетности по МСФО в условиях
применения МСА 48

ИННОВАЦИОННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ

Н.С. ПЛАСКОВА, Т.А. ПОЛЯНСКАЯ, А.С. САМУСЕНКО.
Совершенствование понятийного и видового аппарата
инновационного экономического анализа 56

КОНТРОЛЬ

О.А. МИРОНОВА. Контрольно-аналитическое
обеспечение экономической безопасности: институционально-
уровневый подход 63

АНАЛИЗ

И.В. БАРАНОВА, М.А. ВЛАСЕНКО. К вопросу
о взаимосвязи финансовой, финансово-экономической
и экономической устойчивости 69

СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

И.Н. ЛЬВОВА, Д.А. ЛЬВОВА. О развлечениях
бухгалтеров и бухгалтерии развлечений в XVIII —
начале XX вв. 76

УДК 657.6
ББК 65.052.8

Подготовка аудиторского заключения в соответствии с Международными стандартами аудита

Preparation of the audit report in accordance with International Auditing Standards



Алексей Николаевич Попов,
доктор экономических наук,
генеральный директор
ООО «Илю-Аудит», профессор
Межрегионального открытого
социального института
(г. Йошкар-Ола)
E-mail: popovan@inbox.ru

Анна Николаевна Петрова,
кандидат экономических наук,
заведующая кафедрой экономики
и менеджмента Межрегионального
открытого социального института
(г. Йошкар-Ола)
E-mail: samyshkina2009@yandex.ru



Наталья Николаевна Попова,
кандидат экономических наук,
доцент Поволжского государственного
технологического университета,
исполнительный директор
ООО «Илю-Аудит» (г. Йошкар-Ола)
E-mail: popovanatn@mail.ru

Аннотация. Авторами представлена обобщенная характеристика требований к формированию мнения аудитора и оформлению аудиторского заключения по международным стандартам аудита, включая основные, наиболее важные с практической точки зрения, вопросы, некоторые возможные на практике ошибки и нарушения.

Abstract. Authors are giving comparative characteristics of requirements for the formation of the opinion of the auditor and formalization of the audit report by international audit standards, including important from a practical point of view questions and some possible in practice mistakes and violations.

Ключевые слова: аудиторское заключение, международные стандарты аудита, мнение аудитора, модификация, обязательный аудит, МСА 700, МСА 705, МСА 706

Key words: audit report, international audit standards, opinion of the auditor, modification, statutory audit, MSA 700, MSA 705, MSA 706

Введение

В соответствии с требованиями и рекомендациями Международных стандартов аудита (далее — МСА) аудит финансовой отчетности состоит из нескольких выполняемых параллельно и последовательно этапов:

- планирование аудита, включающее определение общей стратегии аудита, определение существенности, разработку и при необходимости пересмотр плана аудита;
- выполнение процедур оценки рисков, последующих аудиторских процедур, дополнительных процедур, направленных на противодействие оцененным рискам, оценка результатов выполнения процедур;
- информационное взаимодействие с руководством и представителями собственника организации и др.

Основным результатом указанных этапов является составление и предоставление лицам, ответственным за корпоративное управление в компании, и представителям собственника итогового документа — аудиторского заключения. Именно на основании данного документа пользователи отчетности могут судить о ее достоверности и использовать ее (в числе прочего) для принятия обоснованных управленческих решений.

Отметим, что действующие на сегодня на территории России Международные стандарты аудита весьма сходны с принятыми ранее федеральными аудиторскими стандартами. Тем не менее, в данных системах регулирования аудита имеется определенная разница, которая на практике может вылиться в выдачу аудиторских заключений, не соответствующих стандартам, и, следовательно, таковыми вообще не являющихся.

С целью предупреждения подобных фактов нами проведен подробный анализ норм МСА и их применения в российской действительности (с рассмотрением некоторых примеров).

Нормативное регулирование порядка выражения мнения аудитора и формирования аудиторского заключения

Международные стандарты аудита, являющиеся единой системой регулирования, содержащие и общие, и частные подходы к подготовке отчетов и заключений, представлены следующими стандартами, действующими на сегодня в России, регулирующими порядок подготовки аудиторского заключения:

- МСА 700 «Формирование и представление заключения по финансовой отчетности» (пересмотренный) — определяют обязанности аудитора по формированию мнения о финансовой отчетности, а также требования в отношении формы и содержания АЗ при аудите полного комплекта финансовой отчетности общего назначения;
- МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» — регламентируется суждение аудитора по ключевым вопросам аудита, определяются форма и содержание такой информации. Применяется к аудиту полных комплектов финансовой отчетности общего назначения;
- МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (пересмотренный) — устанавливаются обязанности в отношении изменения мнения в независимом аудиторском заключении с учетом требований МСА 700. Определяется, как выражение аудитором модифицированного мнения влияет на форму и содержание АЗ;
- МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении» (пересмотренный) — устанавливаются обязанности аудиторов по раскрытию дополнительной информации в АЗ (поясняющих параграфов) в целях привлечения внимания пользователей к важным событиям и обстоятельствам или вопросам, которые не представлены в финансовой отчет-

ности или требуют дополнительного внимания пользователей к себе;

- МСА 710 «Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность» — даются рекомендации в отношении обязанностей аудитора, касающихся сопоставимых значений;
- МСА 720 — «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» (пересмотренный) — определяют обязанности по рассмотрению аудитором прочей финансовой и нефинансовой информации, по которой аудитор не обязан составлять аудиторское заключение и которая содержится в документах, включающих в себя проаудированную финансовую отчетность.

В качестве исторического сравнения напомним, что российская аудиторская практика в части аудиторских заключений до вступления в силу на территории России МСА была представлена следующими документами:

- Федеральным законом от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (ред. от 1 мая 2017 г.) «Об аудиторской деятельности» (ст. 6 «Аудиторское заключение», которая применяется и сегодня);
- Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010) «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» (приказ Минфина РФ от 20 мая 2010 г. № 46н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности»);
- Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (приказ Минфина РФ от 20 мая 2010 г. № 46н);
- Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 3/2010) «Дополнительная информация в аудиторском заключении» (приказ Минфина РФ от 20 мая 2010 г. № 46н).

Сравнительный анализ российских и международных стандартов в части формирования аудиторского заключения

Проведем сравнение представленных нами выше документов по следующим направлениям.

1. Название аудиторского заключения

В п. 21 МСА 700 определено, что в названии аудиторского заключения должно быть четко указано, что оно составлено независимым аудитором (пп. А20): например, «Заключение независимого аудитора». В соответствии с п. 2 ст. 6 Закона аудиторское заключение должно содержать наименование «Аудиторское заключение». Таким образом, название аудиторского заключения по МСА не соответствует названию по Закону, что требует логичной корректировки норм Закона (ибо в этих вопросах теперь он подстраивается под требования МСА, а не наоборот). Сохранение же данной ситуации рано или поздно может привести к возникновению претензий (хотя и по сугубо формальному признаку) контролеров качества при осуществлении внешнего контроля качества работы (далее — ВККР). На практике (до устранения данного разночтения) компании (в большинстве случаев) продолжают пользоваться формулировкой, изложенной в Законе.

2. Адресат аудиторского заключения

Адресат аудиторского заключения (далее — АЗ) должен быть обозначен надлежащим образом в соответствии с условиями аудиторского задания (пп. А21): закон, нормативный акт или условия задания могут указывать, кому должно быть адресовано аудиторское заключение в данной юрисдикции. Аудиторское заключение обычно адресовано тем, для кого данное заключение подготовлено, чаще всего либо акционерам, либо лицам, отвечающим за корпоративное управление, той организации, аудит финансовой отчетности которой проводится.

В соответствии с п. 2 ст. 6 Закона аудиторское заключение должно содержать указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица). Таким образом, в МСА дается самое общее указание на то, как может быть произведена адресация аудиторского заключения и оно шире отечественного. Практика ВККР ранее предписывала адресовать АЗ собственникам компании, а не ее управленческому персоналу, что в целом логично, но в некоторых случаях не оправданно: практика показывает, что в некоторых случаях собственники заведомо отказываются от

проведения даже обязательного аудита, не видя в этом «экономического смысла» и понимая практическое отсутствие собственной ответственности за подобные деяния (ибо отечественная правоприменительная система пока возлагает всю ответственность по данному правонарушению на юридическое лицо и (или) его руководство).

3. Состав аудируемой отчетности

В соответствии с п. 23(с) МСА 700 необходимо указать название каждого отчета, входящего в состав финансовой отчетности, а также дату или период, охваченный каждым финансовым отчетом, входящим в состав финансовой отчетности. В п. 2 ст. 6 Закона отражено, что аудиторское заключение должно содержать перечень бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена. Отметим, что в принципе требования МСА и ФСАД в этой части совпадают.

4. Формулировка мнения аудитора

В п. 25 МСА 700 отмечено, что при выражении немодифицированного мнения о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, мнение аудитора, если иное не предусмотрено законом или нормативным актом, должно содержать одну из следующих формулировок, которые рассматриваются как равноценные:

(а) по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или;

(б) по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность дает правдивое и достоверное представление о [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] (пп. А24 — А31).

В соответствии с п. 16 ФСАД 1/2010 немодифицированное мнение формулировалось в АЗ следующим образом: «Бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение [аудируемого лица] по состоянию на [отчетная дата], результаты [его] финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за [отчетный год] год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской

отчетности» (вариативность при этом совершенно не приветствовалась). Таким образом, МСА по сравнению с ФСАД менее жестко регулируют формулировку мнения аудитора.

5. Подписание аудиторского заключения

Пункт 22 ФСАД 1/2010 предусматривал, что аудиторское заключение подписывается:

а) руководителем аудиторской организации или уполномоченным им лицом, имеющим квалификационный аттестат аудитора. Подпись должна включать наименование аудиторской организации, должность, фамилию и инициалы лица, подписавшего аудиторское заключение;

б) индивидуальным аудитором. Подпись должна включать фамилию и инициалы индивидуального аудитора.

На сегодня п. 47 МСА 700 определяет то, что аудиторское заключение должно быть подписано (пп. А64 — А65).

Подпись аудитора ставится:

- от имени аудиторской организации или;
- от имени аудитора или;
- от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции. В некоторых юрисдикциях в дополнение к своей подписи аудитор может быть обязан указать в аудиторском заключении наличие у него квалификации профессионального бухгалтера или тот факт, что аудитор или аудиторская организация (в зависимости от обстоятельств) признаны соответствующим лицензирующим органом данной юрисдикции (пп. А64). Несмотря на то, что прямое указание на наличие у подписаната АЗ в нашей стране квалификационного аттестата аудитора или ОРНЗ аудиторской организации теперь отсутствует, данные реквизиты, скорее, будут не лишними в АЗ.

Отметим также, что наличие печати на АЗ в МСА не оговаривается: аудитор должен решить этот вопрос самостоятельно.

В некоторых случаях законом или нормативным актом может быть разрешено использование в аудиторском заключении электронной подписи (пп. А65) — российские ФСАД в отличие от МСА не предусматривали выдачу аудиторского заключения в электронной форме

(и соответствующая практика пока у нас не сильно распространена).

Таким образом, МСА в отличие от ФСАД допускают подписание аудиторского заключения не личной подписью, а «от имени аудиторской фирмы» и ссылаются на требования конкретной юрисдикции. ФСАД же требовал подписание АЗ исключительно личной подписью руководителя или уполномоченного им лица.

Отметим, что так как МСА допускают представление подписи «от имени аудитора» одновременно с подписью «от имени аудиторской организации», это, несомненно, повышает ответственность конкретного руководителя задания и будет важно для применения в крупных и средних аудиторских организациях (что необходимо зафиксировать в локальных нормативных актах такой организации).

6. Количественная оценка искажения

В соответствии с п. 21 МСА 705: «При наличии существенного искажения финансовой отчетности, связанного с отдельными показателями в финансовой отчетности (включая раскрытие количественной информации в примечаниях к финансовой отчетности), аудитор включает в раздел «Основание для выражения мнения» описание и количественную оценку финансового влияния искажения, если это возможно. Если выполнить количественную оценку финансового влияния невозможно, аудитор должен указать это в данном разделе (п. А22)».

Практически такая же формулировка содержится в ФСАД 2/2010 (п. 28): «Если в бухгалтерской отчетности существенно искажены какие-либо показатели (включая количественные показатели, раскрытые в бухгалтерской отчетности), то аудитор должен привести в специальной части описание и количественную оценку влияния этого искажения на соответствующие показатели, за исключением случая, когда такая оценка не представляется возможной. Если количественная оценка влияния искажения на соответствующие показатели бухгалтерской отчетности не может быть произведена с достаточной надежностью, то аудитор должен указать это в специальной части».

С одной стороны, формулировки МСА и ФСАД близки и не требуют от аудиторов коренного изменения сознания при подготовке

новых АЗ. С другой, появляется четкое указание на *пояснения к отчетности*, которые, к сожалению, в нашей стране до сих пор являются «камнем преткновения» для многих аудируемых лиц (например, для АО или ЗАО, которые попали под критерии проведения обязательного аудита, но ошибочно считают себя малыми предприятиями в части возможности применения упрощенных способов ведения учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности).

Следовательно, изучение и анализ данной нормы будут полезны не только аудиторам, но и их клиентам и подтолкнут некоторых из них к более качественной подготовке отчетности, более полному раскрытию информации.

Описание выявленных искажений в аудиторском заключении

Приведем примеры неправильной формулировки аудиторского заключения, когда аудитор оперирует недостаточной информацией и оговорка формулируется без количественной оценки и описания того, что она невозможна (обращаем внимание читателей, что примеры приводятся нами из практики применения федеральных стандартов, но, по нашим оценкам, подобные нарушения могут возникнуть и сегодня).

Пример 1.

«В результате проведенного аудита нами установлено, что в отчетности некорректно отражены *общехозяйственные расходы в условиях нехватки средств целевого финансирования*.

Примечание. Естественно, пользователи отчетности из такой формулировки не поймут: в чем заключается выявленная некорректность и какова сумма отклонения. Отметим, что ранее некоторые аудиторские компании в такой ситуации делали отсылку к *отчету аудитора*, что кардинально нарушает не только подходы к разделению информации аудитора, но и также дезориентирует пользователей отчетности.

Пример 2.

«В результате проведенного аудита нами установлено некорректное отражение *некоторых расходов* в бухгалтерском и налоговом учете, некорректное исправление *ошибок* по бухгалтерскому

и налоговому учету, что привело к искажению данных отраженных в Бухгалтерском балансе и Отчете о финансовых результатах».

Пример 3.

«В результате проведенного аудита нами установлены *отдельные нарушения* действующего порядка составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в части, служащей основанием для выражения мнения с оговоркой, и опираясь на представленные данные о сделанных исправлениях *отдельных нарушений* в бухгалтерском учете и отчетности, бухгалтерская (финансовая) отчетность ООО «ААА» отражает достоверно...»

Примечание. В данной ситуации вообще нарушается логика подтверждения достоверности отчетности: если ошибки уже исправлены и пользователи получают достоверную отчетность (и при этом соблюдены все необходимые процедуры), в чем выражаются указанные нарушения?

Естественно, что найденные и исправленные нарушения важны, но в первую очередь не для пользователей, которые по результатам анализа будут принимать какие-либо решения, а для управленческого персонала (в терминологии МСА — в первую очередь для «лиц, ответственных за корпоративное управление») и главным образом для выстраивания системы подготовки отчетности и внутреннего контроля. Именно для этого предназначен «Отчет аудитора».

Примеры допустимой формулировки оговорки

Пример 1. Основание для выражения мнения с оговоркой.

В результате неприменения ООО «ХХХ» ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» не отражены в Отчете о финансовых результатах за 20xx г. показатели выручки и расходов по договорам строительного подряда, подлежащие отражению, соответственно, по строкам 2110 ... и 2120... Влияние искажения на финансовую отчетность признано существенным, но его количественная оценка не могла быть нами проведена с достаточной надежностью.

Примечание. Более точные и подробные формулировки при вылаче АЗ по МСА можно найти в сборниках аудиторских заключений, рекомендованных Минфином или СРО аудиторов (например, в Сборнике примерных форм аудиторских заключений, сформированных в соответствии с МСА, разработанном СРО РСА в 2017 г.).

Пример 2. Основание для выражения мнения с оговоркой.

В проверяемом периоде ООО «YYY» не применялось Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02). В результате этого был занижен показатель по статье 1420 «Отложенные налоговые обязательства» и завышен показатель по статье 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20xx года на ... тыс. руб. Также завышены на ... тыс. руб. показатели статьи 2430 «Изменение налоговых обязательств» и статьи 2400 «Чистая прибыль (убыток)» Отчета о финансовых результатах за период с... по... .

7. Отсутствие раскрытий в финансовой отчетности

Зачастую аудируемые лица сознательно или неосознанно пропускают в отчетности весьма необходимую информацию, ограничиваясь формальным заполнением установленных форм, забывая при этом представить дополнительные (часто — текстовые) пояснения и комментарии, без которых сложно оценить финансовое положение компании (например, в части сведений об учетной политике организации).

Формулировки МСА и ФСАД в отношении нераскрытия информации в бухгалтерской отчетности в случае неосуществимости включения отсутствующей информации в аудиторское заключение в целях привлечения внимания в аудиторском заключении практически совпадают.

Примеры допустимой формулировки

Основание для выражения мнения с оговоркой (для организации, попадающей под критерии проведения обязательного аудита).

«В нарушение установленных в Российской Федерации правил составления бухгалтерской

(финансовой) отчетности в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах не раскрыта следующая обязательная информация:

- о связанных сторонах, в составе которой должна раскрываться, в частности... (п. 27 ПБУ «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), раздел II ПБУ «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)).

На практике можно привести достаточно большое количество таких «нераскрытий» (это не только описание учетной политики и данные по связанным сторонам, но и информация по акциям в АО (выпущенные, оплаченные и т.д.), о выданных и полученных обеспечениях, о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности, прекращенных операциях, государственной помощи, о прибыли, приходящейся на одну акцию и др.).

Напомним, что для предприятий, попадающих под обязательный аудит (ст. 5 Закона), в соответствии с разд. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утв. приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н) обязательным является раскрытие достаточно существенного объема информации. Также стоит обратить внимание на иные действующие в России положения по бухгалтерскому учету: как правило, в конце каждого из них приводится перечень раскрываемой информации при использовании организацией данного ПБУ. Повторим, как показывает практика, данная проблема актуальна до сих пор для некрупных организаций, попадающих под критерии обязательного аудита. С другой стороны, неоднократное проведение аудита отчетности данных экономических субъектов постепенно повышает качество их отчетности и приучает счетных работников к более системному применению стандартов учета. К сожалению, данный процесс существенно затруднится при планируемом существенном сокращении числа случаев проведения обязательного аудита (с учетом положений законопроекта по регулированию аудиторской деятельности, принятого к рассмотрению Государственной Думой РФ).

При принятии решения о том, какой тип модифицированного мнения является надле-

жащим, следует проанализировать следующие факторы:

- имеются ли существенные искажения в отчетности;
- возможно ли получить надлежащие аудиторские доказательства.

Влияние, оказываемое на отчетность, считается всеобъемлющим, требующим выражения аудитором отрицательного мнения, если, по мнению аудитора, оно:

- не ограничивается отдельными элементами, счетами или статьями отчетности;
- затрагивает или может затрагивать существенную часть отчетности, если влияние ограничивается отдельными элементами;
- имеет первостепенное значение для понимания отчетности ее пользователями в части раскрытия информации.

В табл. 1 представлены виды аудиторских заключений в соответствии с МСА.

Важным отличием АЗ, сформированного по МСА, является возможность включения аудитором в его состав раздела «*Ключевые вопросы аудита*» (т.е. тех вопросов, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности). При этом данные вопросы рассматриваются в контексте аудита отчетности в целом и не подразумевают выражения отдельного мнения о них (отметим определенный риск подмены данным понятием разделов «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения»).

Стоит подчеркнуть, что в условиях практически перманентного экономического кризиса в нашей стране данный раздел может иметь особое значение (например, если аудитор считает нужным включить в него вопросы описания процедур оценки непрерывности деятельности аудируемого лица, системы контроля за собираемостью дебиторской задолженности и т.п.).

При введении в России МСА на этот раздел возлагались большие надежды, но, по нашим оценкам, ввиду сформированного менталитета большинства аудиторов пока он функционально не играет существенной роли в понимании пользователями выполненных аудитором процедур.

Таблица 1. Виды аудиторских заключений в соответствии с МСА

Вид мнения	Виды отчетности			
	Отчетность по РСБУ	Отчетность по РСБУ: организации, ценные бумаги которой допущены к организо- ванным торгам и которые подго- тавливают прочую информацию в соответствии с МСА 720	Отчетность по МСФО: консолидированная	Отчетность по МСФО: отдельная
Немодифициро- ванное мнение	Отчетность по РСБУ	Отчетность по РСБУ: организации, ценные бумаги которой допущены к организо- ванным торгам и которые подго- тавливают прочую информацию в соответствии с МСА 720	Отчетность по МСФО: консолидированная	Отчетность по МСФО: отдельная
	<p><i>Основные обязательства, при которых было составлено аудиторское заключение</i></p> <p>Аудируемое лицо не является организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составлена руководством аудируемого лица в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленными в Российской Федерации. Аудируемое лицо не подготавливает прочую информацию, подлежащую аудиту, относящуюся к прочей информации. На основании полученных аудиторских доказательств аудиторская организация пришла к выводу об обоснованности выражения немодифицированного мнения в аудиторском заключении</p>			
	Отчетность по РСБУ	Отчетность по РСБУ: организации, ценные бумаги которой допущены к организо- ванным торгам и которые подго- тавливают прочую информацию в соответствии с МСА 720	Отчетность по МСФО: консолидированная	Отчетность по МСФО: отдельная
	<p><i>Основные обязательства, при которых было составлено аудиторское заключение</i></p> <p>Аудируемое лицо является организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Аудит проводился в отношении полного комплекта годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, состав которой утвержден Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Аудируемое лицо подготавливает прочую информацию, подлежащую аудиту, согласно МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» (если аудируемое лицо не подготавливает прочую информацию раздел «Прочая информация» следует исключить из аудиторского заключения). На основании полученных аудиторских доказательств аудиторская организация пришла к выводу об обоснованности выражения немодифицированного мнения в аудиторском заключении</p>			
	<p><i>Основные обязательства, при которых было составлено аудиторское заключение</i></p> <p>Аудит проводился в отношении полного комплекта годовой финансовой отчетности, составленной руководством аудируемого лица в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), введенными в действие и подлечащими применению на территории Российской Федерации. На основании полученных аудиторских доказательств аудиторская организация пришла к выводу об обоснованности выражения немодифицированного мнения в аудиторском заключении</p>			

Основные обязанности, при которых было составлено аудиторское заключение

Мнение с оговоркой				
	<p>Аудлируемое лицо не является организацией, ценные бумаги которой допущены к организovanым торгам.</p> <p>Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, составлена руководством аудлируемого лица в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленными в Российской Федерации.</p> <p>Аудлируемое лицо не подготовило прочую информацию, определяемую согласно МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».</p>	<p>Аудлируемое лицо является организацией, ценные бумаги которой допущены к организovanым торгам.</p> <p>Аудит проводился в отношении полного комплекта годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, состав которой установлен Федеральным законом «О бухгалтерском учете».</p> <p>Аудлируемое лицо подготовило прочую информацию, определяемую согласно МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» (если аудлируемое лицо не предоставляет прочую информацию раздел «Прочая информация» следует исключить из аудиторского заключения).</p> <p>Аудлируемое лицо не отразило резервы по сомнительным долгам. Искажение считается существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим (т.е. правомерно выражение мнения с оговоркой).</p>	<p>Аудлируемое лицо является организацией, ценные бумаги которой допущены к организovanым торгам.</p> <p>Аудит проводился в отношении полного комплекта годовой консолидированной финансовой отчетности, составленной руководством аудлируемого лица в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), введенными в действие и подлежащими применению на территории Российской Федерации.</p> <p>Аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении инвестиций в иностранную ассоциированную организацию. Потенциальное влияние, вызванное отсутствием возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, представляется существенным для консолидированной финансовой отчетности, но не всеобъемлющим (т.е. правомерно выражение мнения с оговоркой).</p>	<p>Аудит проводился в отношении полного комплекта годовой финансовой отчетности, составленной руководством аудлируемого лица в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), введенными в действие и подлежащими применению на территории Российской Федерации.</p> <p>Имеет место искажение информации о запасах. Искажение считается существенным для финансовой отчетности, но не всеобъемлющим (т.е. правомерно выражение мнения с оговоркой).</p> <p>Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения мнения с оговоркой о консолидированной финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию</p>
	<p>Аудлируемое лицо не является организацией, ценные бумаги которой допущены к организovanым торгам.</p> <p>Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, составлена руководством аудлируемого лица в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленными в Российской Федерации.</p> <p>Аудлируемое лицо не подготовило прочую информацию, определяемую согласно МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».</p>	<p>Аудлируемое лицо является организацией, ценные бумаги которой допущены к организovanым торгам.</p> <p>Аудит проводился в отношении полного комплекта годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, состав которой установлен Федеральным законом «О бухгалтерском учете».</p> <p>Аудлируемое лицо подготовило прочую информацию, определяемую согласно МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» (если аудлируемое лицо не предоставляет прочую информацию раздел «Прочая информация» следует исключить из аудиторского заключения).</p> <p>Аудлируемое лицо не отразило резервы по сомнительным долгам. Искажение считается существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим (т.е. правомерно выражение мнения с оговоркой).</p>	<p>Аудлируемое лицо является организацией, ценные бумаги которой допущены к организovanым торгам.</p> <p>Аудит проводился в отношении полного комплекта годовой консолидированной финансовой отчетности, составленной руководством аудлируемого лица в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), введенными в действие и подлежащими применению на территории Российской Федерации.</p> <p>Аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении инвестиций в иностранную ассоциированную организацию. Потенциальное влияние, вызванное отсутствием возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, представляется существенным для консолидированной финансовой отчетности, но не всеобъемлющим (т.е. правомерно выражение мнения с оговоркой).</p>	<p>Аудит проводился в отношении полного комплекта годовой финансовой отчетности, составленной руководством аудлируемого лица в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), введенными в действие и подлежащими применению на территории Российской Федерации.</p> <p>Имеет место искажение информации о запасах. Искажение считается существенным для финансовой отчетности, но не всеобъемлющим (т.е. правомерно выражение мнения с оговоркой).</p> <p>Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения мнения с оговоркой о консолидированной финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию</p>

Вид мнения	Отчетность по РСБУ	Отчетность по РСБУ: организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам и которые подготавливают прочую информацию в соответствии с МСА 720	Виды отчетности	Отчетность по МСФО: консолидированная	Отчетность по МСФО: отдельная
Отрицательное мнение	<p>Аудируемое лицо не является организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам.</p> <p>Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составлена руководством аудируемого лица в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленными в Российской Федерации.</p> <p>Аудируемое лицо не подготавливает прочую информацию, обязательную согласно МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».</p> <p>В ходе аудита были выявлены обстоятельства, имеющие существенное и всеобъемлющее влияние на бухгалтерскую отчетность (т.е. правомерно выражение отрицательного мнения)</p>	<p>Аудируемое лицо является организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам.</p> <p>Аудит проводился в отношении полного комплекта годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, состав которой утвержден Федеральным законом «О бухгалтерском учете».</p> <p>Аудируемое лицо подготавливает прочую информацию, обязательную согласно МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» (если аудируемое лицо не подготавливает прочую информацию раздел «Прочая информация» следует исключить из аудиторского заключения).</p> <p>В ходе аудита были выявлены обстоятельства, имеющие существенное и всеобъемлющее влияние на бухгалтерскую отчетность (т.е. правомерно выражение отрицательного мнения)</p>	<p><i>Основные обстоятельства, при которых было составлено аудиторское заключение</i></p> <p>Аудируемое лицо является организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам.</p> <p>Аудит проводился в отношении полного комплекта годовой консолидированной финансовой отчетности, составленной руководством аудируемого лица в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), введенными в действие и подлежащими применению на территории Российской Федерации.</p> <p>В ходе аудита были выявлены обстоятельства, имеющие существенное и всеобъемлющее влияние на финансовую отчетность (т.е. правомерно выражение отрицательного мнения).</p> <p>Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения отрицательного мнения о финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию</p>	<p>Аудит проводился в отношении полного комплекта годовой финансовой отчетности, составленной руководством аудируемого лица в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), введенными в действие и подлежащими применению на территории Российской Федерации.</p> <p>В ходе аудита были выявлены обстоятельства, имеющие существенное и всеобъемлющее влияние на финансовую отчетность (т.е. правомерно выражение отрицательного мнения).</p> <p>Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения отрицательного мнения о финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию</p>	<p>Аудит проводился в отношении полного комплекта годовой финансовой отчетности, составленной руководством аудируемого лица в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), введенными в действие и подлежащими применению на территории Российской Федерации.</p> <p>В ходе аудита были выявлены обстоятельства, имеющие существенное и всеобъемлющее влияние на финансовую отчетность (т.е. правомерно выражение отрицательного мнения).</p> <p>Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения отрицательного мнения о финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию</p>

<i>Основные обстоятельства, при которых было составлено аудиторское заключение</i>			
Отрицательное мнение	Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения отрицательного мнения о бухгалтерской отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию	Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения отрицательного мнения о консолидированной финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию	
Отказ от выражения мнения	Аудирруемое лицо не является организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Головая бухгалтерская (финансовая) отчетность составлена руководством аудирруемого лица в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленными в Российской Федерации. Аудирруемое лицо не подготавливает прочую информацию, обязательную согласно МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».	Аудит проводился в отношении полного комплекта головной бухгалтерской (финансовой) отчетности, состав которой установлен Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Аудирруемое лицо подготавливает прочую информацию, обязательную согласно МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» (если аудирруемое лицо не подготавливает прочую информацию раздел «Прочая информация» следует исключить из аудиторского заключения).	Аудит проводился в отношении полного комплекта головной консолидированной финансовой отчетности, составленной руководством аудирруемого лица в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), введенными в действие и подлежащими применению на территории Российской Федерации. Аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нескольких элементов финансовой отчетности, т.е. аудитор также не смог получить аудиторские доказательства в отношении запасов и дебиторской задолженности организации
<i>Основные обстоятельства, при которых было составлено аудиторское заключение</i>			

Вид мнения	Виды отчетности			
	Отчетность по РСБУ	Отчетность по РСБУ: организации, ценные бумаги которой допущены к организо- ванному торгам и которые подго- тавливают прочую информацию в соответствии с МСА 720	Финансовая отчетность по МСФО: консолидированная	Финансовая отчетность по МСФО: отдельная
Отказ от выражения мнения	<i>Основные обстоятельства, при которых было составлено аудиторское заключение</i>			
	Аудитор не смог получить доста- точные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нескольких элементов бухгалтер- ской отчетности, то есть аудитор также не смог получить аудитор- ские доказательства в отношении запасов и дебиторской задолжен- ности организации. Потенциальное влияние, вы- званное отсутствием достаточных належащих аудиторских доказа- тельств, представляется суще- ственным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности (т.е. правомерен отказ от выра- жения мнения).	Аудитор не смог получить доста- точные надлежащие аудиторские доказательства в отношении не- скольких элементов бухгалтер- ской отчетности, т.е. аудитор также не смог получить аудитор- ские доказательства в отношении запасов и дебиторской задолжен- ности организации. Потенциальное влияние, вы- званное отсутствием достаточных належащих аудиторских доказа- тельств, представляется суще- ственным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности (т.е. правомерен отказ от выражения мнения)	Аудитор не смог получить доста- точные надлежащие аудитор- ские доказательства в отноше- нии одного элемента консоли- дированной финансовой отчет- ности. То есть аудитор также не смог получить аудиторские до- казательства в отношении фи- нансовой информации по инве- стиции в совместное предприя- тие, на которое приходится свыше 90% чистых активов ор- ганизации. Потенциальное влияние, вы- званное отсутствием достаточных належащих аудиторских доказа- тельств, представляется суще- ственным и всеобъемлющим для консолидированной фи- нансовой отчетности	Потенциальное влияние, вы- званное отсутствием возможно- сти получения достаточных належащих аудиторских доказа- тельств, представляется суще- ственным и всеобъемлющим для финансовой отчетности (т.е. правомерен отказ от выражения мнения)

Заключение

Можно сделать вывод, что вследствие оставшихся различий между отечественными и международными стандартами, регулирующими аудиторскую деятельность, переход к прямому применению МСА, безусловно, требует определенных мер не только в сфере профессиональной подготовки и переподготовки аудиторов, но и в области внешнего контроля качества. Из изложенного очевидно, что переход к применению МСА потребует перестройки мышления и серьезных профессиональных дискуссий не только в части аудиторской практики.

Список литературы

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
2. Постановление Правительства РФ от 11 июня 2015 г. № 576 «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации».
3. Приказ Минфина России от 24.10.2016 № 192н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации».
4. Приказ Минфина России от 09.11.2016 № 207н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации».
5. Перечень международных стандартов аудита // Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/international/documents/> (дата обращения 08.09.2017).
6. Официальный сайт Комитета по международным стандартам аудита (IAASB) // Режим доступа: <http://www.iaasb.org> (дата обращения 08.09.2017).