



КОНФЕРЕНЦИЯ ОРГАНИЗАЦИИ  
ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ  
ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ

Distr.  
GENERAL

TD/B/C.II/ISAR/49\*  
21 August 2008

RUSSIAN  
Original: ENGLISH

СОВЕТ ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ

Комиссия по инвестициям, предпринимательству и развитию

Межправительственная рабочая группа экспертов  
по международным стандартам учета и отчетности

Двадцать пятая сессия

Женева, 4-6 ноября 2008 года

Пункт 3 предварительной повестки дня

**Рассмотрение вопросов практического осуществления, касающихся  
международных стандартов финансовой отчетности**

**ПРАКТИЧЕСКИЕ ПРЕДЕЛЫ И СВЯЗАННЫЕ С НИМИ СООБРАЖЕНИЯ  
ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА**

**Записка секретариата ЮНКТАД\*\***

*Резюме*

В настоящей записке рассматриваются институциональные аспекты международных стандартов аудита (МСА), которые выпускаются Международным советом по стандартам аудита и страхования (МССАС) Международной федерации бухгалтеров (ИФАК). В ней обсуждается роль ИФАК и МССАС. Кроме того, в записке говорится об осуществляемом МССАС проекте повышения ясности стандартов. В ней отмечается, что свыше 100 стран и административно-территориальных единиц используют МСА либо в том виде, в котором они разработаны МССАС, либо с существенными юрисдикционными изменениями, или национальные стандарты аудита, которые сопоставляются с МСА с целью устранения различий. В настоящей записке рассматриваются следующие возможные пути преодоления практических проблем, которые встают в процессе внедрения МСА: а) разработка продуманной стратегии и плана действий, б) создание адекватной вспомогательной инфраструктуры, и с) подготовка и обучение кадров и своевременный качественный перевод МСА.

\* Документы МСОУ ранее выходили под условным обозначением TD/B/COM.2/ISAR/... .

\*\* Настоящая записка подготовлена при активном содействии сотрудников Международного совета по стандартам аудита и страхования (МССАС) Международной федерации бухгалтеров (ИФАК).

## I. ИСТОРИЯ ВОПРОСА

1. Ввиду широкого внедрения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в последние годы Межправительственная рабочая группа экспертов ЮНКТАД по международным стандартам учета и отчетности (МСУО) занимается рассмотрением практических вопросов, возникающих в ходе применения МСФО, в целях содействия обмену накопленным опытом и извлеченными уроками между государствами-членами. На своей двадцать второй сессии МСУО обсудила подготовленную секретариатом ЮНКТАД справочную записку (TD/B/COM.2/ISAR/28), в которой были высвечены основные вопросы практического осуществления, касающиеся институциональных и регулятивных аспектов, механизмов обеспечения соблюдения, технических вопросов и задач укрепления потенциала. На основе этого были подготовлены конкретные страновые исследования по Бразилии, Германии, Индии, Кении и Ямайке, которые были рассмотрены на двадцать третьей сессии МСУО. Кроме того, на двадцать четвертой сессии МСУО были обсуждены конкретные страновые исследования по Пакистану, Турции и Южной Африке.

2. На завершающем этапе своей двадцать четвертой сессии МСУО обратилась к секретариату ЮНКТАД с просьбой продолжить проведение исследований по вопросам практического применения МСФО, включая такие смежные темы, как применение международных стандартов аудитов (МСА). Исходя из этого для рассмотрения на двадцать пятой сессии МСУО были подготовлены конкретные страновые исследования по вопросам практического применения МСФО с охватом Египта, Польши, Соединенного Королевства и Швейцарии, а также исследование, касающееся практических проблем и связанных с ними соображений применения МСА. Главная цель, поставленная при подготовке этих материалов, заключается в содействии обмену опытом между государствами-членами.

3. В настоящей записке рассматривается сложившееся к настоящему времени положение дел с внедрением МСА и освещается ряд практических проблем и связанных с ними соображений, которые государства-члены должны учитывать при разработке эффективной стратегии осуществления МСА.

## II. ПРЕИМУЩЕСТВА ЕДИНООБРАЗНЫХ ГЛОБАЛЬНЫХ СИСТЕМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

4. В условиях продолжающегося процесса стремительной глобализации торговли и инвестиций постоянно возрастает значение достоверной финансовой информации. Зачастую компании размещают свои ценные бумаги не только в своих странах, но и сразу

в нескольких странах. Аналогично этому, при принятии решений об инвестировании и иных формах размещения капитала инвесторы и другие поставщики капитала все чаще устремляют взор по ту сторону национальных границ. Свободное движение капитала как в пределах, так и за рамки национальных границ зависит от достоверности, последовательности и объективности финансовой отчетности, что в свою очередь предъявляет высокие требования к ее качеству.

5. В то же время, стандарты финансовой отчетности в рамках той или иной страны должны регулироваться на национальном уровне, что превращает их в национальные стандарты. Как следствие, на компанию, чьи ценные бумаги обращаются в рамках нескольких стран, распространяются нормы как своей страны, так и других стран, где представлены ее инструменты. Наличие нескольких пакетов финансовой информации по одной и той же компании, каждый из которых претендует на объективность, подрывает доверие к финансовой информации в целом и делает рынок неэффективным. Аналогично этому, иностранные инвесторы, стремящиеся размещать капиталы за рубежом, вынуждены для оценки эффективности своих вложений нести неоправданные расходы в связи с необходимостью согласовывать финансовую информацию потенциальных объектов инвестирования за рубежом со стандартами, действующими в их странах.

6. Чтобы снизить барьеры для свободного движения достоверной финансовой информации, необходимо не насаждать стандарты одной конкретной страны во всех других странах, что неприемлемо по политическим соображениям, а согласовывать "нейтральный" набор стандартов, которые могут быть признаны всеми странами в качестве либо собственных, либо инкорпорированных стандартов. Именно к такому выводу пришли участники Форума финансовой стабильности, отобрав в марте 2000 года 12 ключевых стандартов, необходимых для нормального функционирования финансовых систем<sup>1</sup>.

7. Преимущества единых глобальных стандартов финансовой отчетности многочисленны и включают, в частности:

- a) повышение сопоставимости финансовой информации для инвесторов;
- b) повышение готовности инвесторов осуществлять инвестиционную деятельность за рубежом;
- c) сокращение затрат на привлечение капитала;
- d) более эффективное распределение ресурсов; а также
- e) повышение темпов экономического роста.

---

<sup>1</sup> См. [http://www.fsforum.org/cos/key\\_standards.htm](http://www.fsforum.org/cos/key_standards.htm).

8. Таким образом, следование международным стандартам, например, стандартам, разработанным МССАС и Международным советом по стандартам бухгалтерского учета (МСУО), может в конечном счете способствовать ускорению экономического роста во всем мире.

### **III. ЗА ГЛОБАЛЬНОЕ ПРИЗНАНИЕ МСА**

9. Для глобального признания МСА, разработанных МССАС, решающее значение имеет то, чтобы эти стандарты создавались в ходе всестороннего и транспарентного процесса, признанного и одобренного всеми заинтересованными сторонами. Не менее важно и то, чтобы МССАС налаживал со своими партнерами прочные связи, облегчающие обмен информацией и укрепление взаимопонимания.

10. В настоящей главе раскрывается роль ИФАК и МССАС в разработке единого пакета пользующихся глобальным признанием стандартов аудита и рассказывается о той поддержке, которой пользуется во всем мире идея сближения различных стандартов МСА.

#### **A. Роль ИФАК**

11. ИФАК представляет собой глобальную профессиональную бухгалтерскую организацию, служащую общественным интересам благодаря совершенствованию профессиональной деятельности и содействию укреплению международной экономики. ИФАК насчитывает 157 членов и ассоциированных членов в 123 странах и юрисдикционных территориях и представляет свыше 2,5 млн. бухгалтеров, занимающихся публичной практикой, преподавательской деятельностью, работающих в государственных учреждениях, промышленности и торговле<sup>2</sup>. Через свои независимые советы по стандартизации ИФАК устанавливает стандарты по вопросам аудита, страхования, образования, этики и учета в государственном секторе. Помимо этого, она выпускает руководящие принципы, стимулируя качественную работу бухгалтеров в бизнесе.

12. Начатые пять лет назад масштабные реформы преобразили как саму ИФАК, так и используемые ею процедуры стандартизации. В марте 2005 года было объявлено о самом серьезном за 30-летнюю историю существования ИФАК изменении: создании, во-первых,

---

<sup>2</sup> Со списком членов и ассоциированных членов ИФАК можно ознакомиться на сайте <http://www.ifac.org/About/MemberBodies.tmpl>.

Наблюдательного общественного совета (НОС) для контроля за международной деятельностью в области стандартизации по вопросам аудита, образования и этики и, во-вторых, разработке программы исполнения предписаний ИФАК ее участниками<sup>3</sup>. Создание НОС стало одним из элементов комплексной программы реформ, разработанной руководством ИФАК и Группой органов регулирования по вопросам мониторинга за двухлетний период<sup>4</sup>.

13. НОС, работающий независимо от ИФАК, выполняет следующие важнейшие функции:

- a) оценивает адекватность процедуры разработки стандартов ИФАК и представляет публичные отчеты;
- b) утверждает процедуру назначения членов советов по стандартизации ИФАК<sup>5</sup>, а также кандидатуры их председателей и членов;
- c) имеет право настаивать на включении в программу работы или повестку дня советов по стандартизации ИФАК тех или иных конкретных вопросов;
- d) имеет право присутствовать в качестве наблюдателя с правом выступления на совещаниях совета ИФАК и ее советов по стандартизации.

---

<sup>3</sup> Программа исполнения предписаний ИФАК ее участниками, которая осуществляется под контролем Консультативной группы по соблюдению требований, помогает развитию бухгалтерской профессии во всем мире, поощряя членов и ассоциированных членов ИФАК согласовывать национальные стандарты с международными и разрабатывать программы контроля качества, а также расследования и принятия дисциплинарных мер для ее отдельных членов.

<sup>4</sup> Членами Группы органов регулирования по вопросам мониторинга являются Базельский комитет по надзору за банковской деятельностью (Базельский комитет), Европейская комиссия, Форум финансовой стабильности, Международная ассоциация органов страхового надзора, Международная организация комиссий по ценным бумагам (МОКЦБ) и Всемирный банк.

<sup>5</sup> МССАС, Международный совет по стандартам обучения бухгалтерскому учету и Международный совет по стандартам бухгалтерской этики.

## В. Роль МССАС

14. Цель МССАС заключается в том, чтобы стоять на страже общественных интересов, самостоятельно разрабатывая независимые качественные стандарты контроля качества, аудита, обзорных и иных процедур и услуг, позволяющих гарантировать точность информации, а также содействуя процессу сближения с этими стандартами. Это повышает качество и единообразие практики во всем мире и укрепляет доверие общественности к глобальной профессии аудиторов.

15. В состав МССАС входят штатный председатель и 17 добровольных членов из разных стран мира. В МССАС поровну представлены как практикующие<sup>6</sup>, так и не практикующие специалисты (в том числе представителя общественности)<sup>7</sup>. Цель столь широкого представительства заключается в том, чтобы МССАС в своей работе опирался на широкий и многообразный опыт, используя самые передовые подходы при разработке своих стандартов. Члены МССАС назначаются советом ИФАК и проходят процедуру одобрения НОС. МССАС проводит совещания 4-5 раз в год.

16. По итогам реформы ИФАК МССАС внес ряд изменений в свои процедуры, стремясь стать одним из самых транспарентных органов стандартизации в мире. Совещания МССАС являются открытыми, и с их повесткой дня, отчетами о заседаниях и принятыми решениями можно свободно ознакомиться на сайте в Интернете<sup>8</sup>. Посетители этого сайта могут прослушать записи выступлений на совещаниях МССАС и ознакомиться с проектами предлагаемых стандартов, другими документами для обсуждения и замечаниями по ним.

17. Для МССАС интерес общественности к разрабатываемым стандартам имеет решающее значение. Он учредил официальную консультативную группу (КГ)<sup>9</sup>, которая

---

<sup>6</sup> К практикующим специалистам относятся профессиональные бухгалтеры, занимающиеся публичной практикой и имеющие богатый опыт в области аудита и смежных услуг.

<sup>7</sup> Представители общественности должны действовать в общественных интересах независимо от каких-либо конкретных групп и представлять общество в целом.

<sup>8</sup> <http://www.iaasb.org>.

<sup>9</sup> В состав КГ МССАС в настоящее время входят представители 28 различных организаций из разных стран мира, представляющие, в том числе, органы регулирования, инвесторов, фондовые рынки, региональные бухгалтерские ассоциации и другие профессиональные органы. См. <http://www.ifac.org/IAASB/CAG.php>.

должна постоянно представлять различные мнения по его программе работы, проектным приоритетам и техническим вопросам.

18. В работе МССАС участвуют также три официальных наблюдателя, имеющих право выступления, которые представляют Европейскую комиссию (ЕК), Японское агентство финансовых услуг и Совет по надзору за бухгалтерским учетом в публичных компаниях Соединенных Штатов (СНБПК).

19. Кроме того, МСААС уделяет большое внимание и контактам с другими заинтересованными сторонами. Оно проводит ежегодные совещания с основными национальными органами, занимающимися стандартизацией в сфере аудита<sup>10</sup>, на которых обсуждаются вопросы стандартизации международного значения. МССАС поддерживает также непрерывный диалог с ЕК и национальными органами стандартизации европейских стран, главным образом в интересах сближения европейских стандартов с МСА. Помимо этого, представители МССАС регулярно:

- a) встречаются с представителями МОКЦБ<sup>11</sup>, Базельского комитета и Форума фирм<sup>12</sup>; и
- b) участвуют в совещаниях консультативной группы СНБПК.

### **С. Проект повышения ясности стандартов МССАС**

20. В 2003 году МССАС приступила к пересмотру правил, используемых при разработке международных стандартов, чтобы изучить возможности повышения ясности, а следовательно и последовательности применения этих стандартов. После активных консультаций с общественностью МССАС одобрил в 2005 году новые правила разработки

---

<sup>10</sup> В настоящее время МССАС поддерживает связи с национальными органами стандартизации Австралии, Бразилии, Германии, Индии, Канады, Китая, Нидерландов, Новой Зеландии, Соединенного Королевства, Соединенных Штатов, Франции, Южной Африки и Японии.

<sup>11</sup> 9 ноября 2007 года МОКЦБ выпустила пресс-релиз, подтвердив, что она изучает, при каких условиях и в какой форме она сможет использовать МСА в международных целях.

<sup>12</sup> Созданный в 2002 году, Форум фирм (ФФ) представляет собой ассоциацию международных сетей бухгалтерских фирм, выполняющих аудит финансовой отчетности, результаты которого используются или могут использоваться за рубежом. Подробную информацию о ФФ см. [http://www.ifac.org/Forum\\_of\\_Firms/](http://www.ifac.org/Forum_of_Firms/).

стандартов и приступил к осуществлению комплексной программы переработки и составления новых своих стандартов на основе новых правил (проект повышения ясности стандартов). Этот проект стал одним из важнейших событий в сфере международной стандартизации за многие годы.

21. Проект преследует несколько целей, важнейшая из которых - устранение любых неясностей в формулировках стандартов, которые могут повлиять на их толкование. Кроме того, чтобы помочь пользователям лучше понять требования стандартов, МССАС указывает в каждом стандарте его цель, за которой следует отдельное описание соответствующих требований и ориентиров. МССАС считает, что применение новых правил поможет внедрению МСА во всем мире, а также облегчит их перевод и процесс глобальной конвергенции. МССАС планирует завершить проект к концу 2008 года<sup>13</sup>.

#### **D. Смысл глобальной конвергенции**

22. Как только речь заходит о глобальной конвергенции, первым встает вопрос о том, следует ли брать или заимствовать существующие международные стандарты или же адаптировать их. Заимствование стандартов в существующем виде предполагает включение международных стандартов в национальные стандарты или "национализацию" этих стандартов в рамках национального процесса, в ходе которого в них могут быть внесены некоторые добавления, не противоречащие международным стандартам. С другой стороны, адаптация предполагает существенное изменение или "переписывание" стандартов. По мнению ИФАК, переписывание стандартов не позволяет добиться основной цели конвергенции и заявить, что международные стандарты применяются на практике. Именно к этому выводу пришло, например, Соединенное Королевство, когда оно приняло решение проводить аудит финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты, на основе МСА<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> Выпущенные в рамках проекта повышения ясности МСА вступят в силу для использования при аудите финансовой отчетности за периоды с 15 декабря 2009 года или после этой даты. Для того чтобы предоставить достаточно времени на перевод и внедрение стандартов, МССАС не будет выпускать новые МСА в период между окончанием проекта и вступлением в силу разработанных благодаря ему стандартов.

<sup>14</sup> См. пресс-релиз национального органа стандартизации по вопросам аудита, Совета по практике аудита, по адресу <http://www.frc.org.uk/apb/press/pub0530.html>.

23. Внесение изменений в международные стандарты в силу тех или иных юридических причин или обстоятельств должно быть исключением, а не правилом<sup>15</sup>. Было бы целесообразно заимствовать международные стандарты целиком и, по мере необходимости, делать из них изъятия. Благодаря легкости согласования национальных и международных стандартов этот подход в целом является гораздо более эффективным и позволяет использовать большинство преимуществ применения международных стандартов. Вот почему ИФАК настаивает не на адаптации, а на полноценном внедрении МСА.

24. Для сведения к минимуму вероятности конфликта с национальными условиями МССАС старается разрабатывать такие МСА, которые были бы "юрисдикционно нейтральными". В то же время МССАС признает, что некоторые видоизменения, хотя бы чисто терминологические, могут оказаться необходимы для того, чтобы облегчить применение МСА на национальном уровне. Например, используемый в МСА термин "лица, которым поручено управление" может быть изменен в заимствующей этот стандарт стране, если в ней существует лишь одна категория таких лиц, например, директора. В подобных случаях национальный орган стандартизации может счесть целесообразным в согласованных с МСА национальных стандартах использовать термин "директора", возможно, найдя при этом место для пояснительного примечания. Аналогично этому, некоторые предусмотренные в МСА возможности, которые неприменимы в местных условиях (например, аудитору может быть запрещено подавать в отставку), могут быть для простоты попросту исключены из стандарта. В то же время, необходимо признать, что МСА должны применяться ко всем видам аудита, в том числе к договорным. Поэтому то, что кажется вполне допустимым упрощением при проведении обязательного аудита, может оказаться неприемлемым для аудита как такового.

---

<sup>15</sup> Когда внутренние причины, связанные либо с юридическими проблемами, либо с особыми местными условиями, требуют внесения изменений в международные стандарты, именно национальным органам стандартизации надлежит убедиться в том, что данные соображения нашли должный учет на местном уровне. В то же время, необходимо следить за тем, чтобы МСА не становились заложником национальной специфики. МССАС выступил с программным заявлением – *"Изменение международных стандартов Международного совета по стандартам аудита и страхования (МССАС): Руководство для национальных органов стандартизации, заимствующих международные стандарты МССАС и сталкивающихся с необходимостью внесения в них незначительных изменений,"* – с тем, чтобы помочь национальным органам стандартизации, заимствующим МСА, понять, какие видоизменения являются допустимыми, и сохранить за собой право оценивать видоизмененные стандарты на предмет их соответствия МСА. См. [http://www.ifac.org/IAASB/downloads/Modification\\_Policy\\_Position.pdf](http://www.ifac.org/IAASB/downloads/Modification_Policy_Position.pdf).

## **Е. Поддержка глобальной конвергенции**

25. ИФАК преследует цель конвергенции национальных стандартов с международными. Эта цель вытекает как из ее стратегии, так и из декларации обязательств членов (ДОЧ). Опубликованная в апреле 2004 года ДОЧ отражает официально предъявляемое ИФАК к своим членам требование поддерживать деятельность МССАС и МСУО, прилагая максимум усилий для увязывания международных и национальных стандартов и содействия внедрению международных стандартов или национальных стандартов, включающих в себя международные требования.

26. Широкую поддержку глобальной конвергенции с МСА можно продемонстрировать на следующих примерах:

- a) результаты последнего опроса, проведенного ИФАК в 2006 году, говорят о том, что свыше 100 стран или юрисдикционных территорий пользуются для целей аудита МСА либо в существующем виде, либо с необходимыми юрисдикционными изменениями или национальными стандартами, согласованными с МСА в целях устранения расхождений. В качестве примера можно назвать следующие страны:
  - i) страны, заимствовавшие МСА в существующем виде: Барбадос, Гонконг (Китай), Доминиканская Республика, Замбия, Кения, Люксембург, Малайзия, Намибия, Тринидад и Тобаго, Уганда, Чили и Ямайка;
  - ii) страны, заимствовавшие МСА в качестве национальных стандартов с необходимыми юрисдикционными изменениями, устраняющими юридические или нормативные коллизии: Австралия, Бангладеш, Дания, Гаити, Германия, Израиль, Италия, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Республика Корея, Соединенное Королевство, Финляндия, Франция, Чешская Республика, Швейцария, Швеция, Шри-Ланка и Южная Африка;
  - iii) страны, согласовавшие национальные стандарты с МСА с целью устранения расхождений: Мексика, Португалия, Саудовская Аравия и Япония;

- b) в недавно вышедшем докладе "Восстановление доверия общественности к финансовой отчетности: международная перспектива"<sup>16</sup> рекомендуется как можно скорее обеспечить конвергенцию национальных и международных стандартов, что является задачей большой общественной значимости;
- c) на МСА опираются руководящие принципы финансового аудита Международной организации высших ревизионных учреждений<sup>17</sup> (ИНТОСАИ), служащие для членов практическим руководством по применению стандартов ИНТОСАИ при проведении аудита в государственном секторе;
- d) на многих крупнейших мировых рынках капитала допускается использование МСА для аудирования финансовой отчетности зарубежных компаний. Недавно проведенный МССАС опрос показал, что использование МСА для этой цели допускается на 20 из 23 крупнейших рынков капитала с общей рыночной капитализацией в 56% общей глобальной суммы;
- e) Всемирная федерация бирж<sup>18</sup> официально одобрила процесс разработки МСА и признала их важность, назвав их ключом к развитию унифицированной глобальной системы финансовой отчетности;
- f) Всемирный банк, который совместно с Международным валютным фондом разработал программу подготовки докладов о соблюдении стандартов и кодексов (ДССК) отдельными странами, использует МСА как эталон при оценке качества национальных стандартов аудита;
- g) члены Форума фирм обязались разработать стратегии и методологии проведения транснационального аудита, по возможности, с опорой на МСА.

27. На уровне отдельных стран или юрисдикций во многих регионах планеты происходит быстрая конвергенция национальных стандартов и МСА. В числе последних можно, например, назвать следующие события:

---

<sup>16</sup> <http://www.ifac.org/Store/Details.tpl?SID=1186509159170528&Cart=1214922730491403>.

<sup>17</sup> ИНТОСАИ представляет собой представительную организацию высших аудиторских органов - государственных ревизоров.

<sup>18</sup> Федерация представляет 57 рынков ценных бумаг и производных инструментов, на которые приходится свыше 97% капитализации мировых фондовых рынков.

- a) в принятой в Европейском союзе Директиве о проведении обязательного аудита указывается, что МСА будут использоваться при проведении всех видов аудита во всех государствах-членах. ЕК рассматривает в настоящее время возможность утверждения МСА в качестве международных стандартов;
- b) Канадский совет по стандартам аудита и страхования после углубленного обсуждения принял решение о согласовании своих стандартов с МСА. Их внедрение в Канаде будет осуществляться в координации с проектом повышения ясности стандартов МССАС, и они будут применяться при проведении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты<sup>19</sup>;
- c) Совет по стандартам аудита Американского института дипломированных и присяжных бухгалтеров объявил о планах официальной конвергенции своих стандартов с МСА для использования при аудите непубличных компаний в Соединенных Штатах. По мнению Совета, осуществляемый МССАС проект повышения ясности стандартов станет замечательной основой для совершенствования в Соединенных Штатах общепризнанных стандартов аудита неэмитентов (не котирующихся на бирже компаний)<sup>20</sup>;
- d) крупнейшие страны с формирующимися рынками (Бразилия, Российская Федерация, Индия и Китай) разработали стратегии конвергенции с целью сближения своих национальных стандартов аудита с МСА. Например, Бразилия и Индия разработали планы действий по завершению конвергенции в 2010 году.

#### IV. ПРАКТИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ МСА

28. По мере того, как все больше организаций и стран встают на путь сближения национальных стандартов аудита с МСА, главным образом путем заимствования последних, необходимо добиться системного и, по возможности, последовательного подхода к конвергенции со стороны различных стран. Кроме того, заинтересованные стороны, например национальные органы стандартизации, органы регулирования и компании, хорошо понимали проблемы осуществления МСА, с тем чтобы их можно было устранить на ранних этапах.

---

<sup>19</sup> <http://www.cica.ca/4/1/0/8/8/index1.shtml>.

<sup>20</sup> [http://www.aicpa.org/download/auditstd/Clarity\\_Project\\_Explanatory\\_Memorandum.pdf](http://www.aicpa.org/download/auditstd/Clarity_Project_Explanatory_Memorandum.pdf).

29. Хотя заимствование еще не означает осуществления, эти два процесса трудно обсуждать в отрыве друг от друга. Как пояснялось выше, заимствование представляет собой включение МСА в национальные стандарты или их национализацию. С другой стороны, под осуществлением понимается эффективное внедрение и применение стандартов на практике. Хотя заимствование МСА, как правило, и является более простой задачей, оно должно проходить с учетом возможностей их эффективного практического применения. Напротив, процесс осуществления является гораздо более сложным, и его практические трудности часто недооцениваются. Для эффективного осуществления стандартов требуются, помимо прочего, доступность МСА, наличие времени для их изучения и внесения необходимых изменений в системы и методологии аудита, а также существование адекватных механизмов мониторинга. Хотя осуществление стандартов и является непростой задачей, огромным подспорьем в ее успешном решении может стать твердая вера в неизбежность перехода на МСА.

30. Стремясь стимулировать обсуждение и углубить понимание проблем осуществления международных стандартов бухгалтерского учета и аудита, в сентябре 2004 года ИФАК опубликовала международное исследование - "Трудности и успехи в осуществлении международных стандартов: процесс конвергенции с МСФО и МСА" (доклад Вона) (Challenges and successes in implementing international standards: achieving convergence to IFRS and ISAs (the Wong report)), - в котором освещаются проблемы заимствования и осуществления МСФО и МСА. В докладе Вона приводятся также примеры успешного заимствования и осуществления стандартов, которые могут послужить уроком для других стран, и рекомендуются меры, которые должны приниматься всеми имеющими отношение к финансовой отчетности сторонами для обеспечения конвергенции с международными стандартами<sup>21</sup>.

31. В следующих ниже разделах говорится о том, от чего зависит успех осуществления МСА, а также о некоторых основных проблемах, перечисленных в докладе Вона (не все они являются одинаково конкретными), с учетом возможных различий, зависящих от национальных условий.

---

<sup>21</sup> Доклад Вона был подготовлен бывшим членом совета ИФАК Питером Воном. См. [http://www.ifac.org/Members/Source\\_Files/Other\\_Publications/Wong\\_Report\\_Final.pdf](http://www.ifac.org/Members/Source_Files/Other_Publications/Wong_Report_Final.pdf).

## **А. Потребность в эффективной стратегии осуществления и плане действий**

### **1. Понимание характера и масштабов необходимых изменений и разработка соответствующих планов**

32. Одной из важнейших предпосылок успешного осуществления МСА является наличие эффективной стратегии и плана действий, подкрепляемых достаточными ресурсами. Зачастую трудности возникают из-за отсутствия последовательной стратегии осуществления стандартов на национальном уровне. Это, в свою очередь, может быть следствием недостаточного понимания серьезности стоящей задачи и масштабов необходимых изменений, что ведет к неадекватному планированию и недостаточной подготовленности к практической работе. Недопонимание может возникнуть и по поводу характера осуществляемых МСА и тех мер, которые требуются для обеспечения их соблюдения<sup>22</sup>. Например, в вышедшем в сентябре 2004 года докладе "Осуществление международных стандартов бухгалтерского учета и аудита: уроки, вынесенные в ходе программы составления отчетов о соблюдении стандартов и кодексов бухгалтерского учета и аудита"<sup>23</sup> Всемирный банк отметил, что некоторые страны заимствовали МСА выборочно или заимствовали те стандарты, которые действовали в прошлом, без учета внесенных в них с тех пор изменений.

33. Избирательное заимствование МСА может быть связано и с их предполагаемой сложностью, несовместимостью с национальной культурой или иными проблемами практического осуществления. Как, например, отмечалось в докладе Вона, "в одной из стран МСА были изложены в сжатой форме на 33 страницах, поскольку полный текст стандартов был сочтен чрезмерно громоздким. Осуществление этой выжимки из МСА, предположительно, должно было стать первым шагом на пути к их заимствованию в полном объеме; однако этот промежуточный этап продолжается в стране уже шестой год".

34. Характер требуемых изменений в национальных стандартах аудита, безусловно, зависит от степени сходства между ними и МСА в отдельных странах. Задача заключается в том, чтобы добиться полного понимания масштабов предстоящих

---

<sup>22</sup> Для того чтобы национальные стандарты аудита могли считаться соответствующими МСА в конкретный момент времени, они должны учитывать все требования и рекомендации последних, действующие на тот момент.

<sup>23</sup> [http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2008/01/22/000333037\\_20080122014815/Rendered/PDF/419530WP0Lesso1ned1ROSC1AA01PUBLIC1.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2008/01/22/000333037_20080122014815/Rendered/PDF/419530WP0Lesso1ned1ROSC1AA01PUBLIC1.pdf).

изменений и того времени, которое потребуется для адекватного осуществления стандартов, а также в том, чтобы разработать и реализовать на практике соответствующую стратегию и план действий. ИФАК через свою Консультативную группу по соблюдению требований тесно сотрудничает со своими членами в целях содействия этому процессу. Согласно последним данным, полученным в ходе третьего этапа Программы исполнения предписаний ИФАК<sup>24</sup>, некоторые страны, например материковый Китай, в разработке конкретных планов действий ушли вперед дальше других<sup>25</sup>.

35. Решения об осуществлении других международных стандартов, таких, как МСФО и Кодекс этики ИФАК, также могут повлиять на процесс разработки соответствующей стратегии и плана действий по осуществлению МСА, особенно если осуществление всех международных стандартов проходит более или менее одновременно. Для обеспечения последовательности и эффективности общего подхода потребуется согласование стратегий осуществления различных стандартов.

## **2. План мобилизации и вовлечения в работу всех заинтересованных сторон**

36. Время осуществления МСА не должно ложиться лишь на плечи практикующих аудиторов. Успех зависит от приверженности и участия всех заинтересованных сторон, которых можно добиться, действуя "сверху вниз".

## **3. Поддержка органов регулирования**

37. Для того чтобы быть эффективной, стратегия осуществления стандартов должна в первую очередь пользоваться поддержкой органов регулирования, чтобы придать международным стандартам "национальный авторитет". Возможно, это потребует изменений в нормативно-правовой основе многих стран, признающих лишь национальные стандарты. Как отметил Всемирный банк в своем вышеуказанном докладе:

---

<sup>24</sup> Третий этап Программы исполнения предписаний ИФАК требует от членов ИФАК разработать планы действий для устранения выявленных количественных и качественных недостатков в соблюдении ДОЧ ИФАК, в том числе что касается конвергенции со стандартами МССАС.

<sup>25</sup> С копией плана действий материкового Китая по обеспечению конвергенции стандартов с МСА и их осуществлению, подготовленного этим членом ИФАК в рамках усилий по соблюдению ДОЧ 3 ИФАК, можно ознакомиться по следующему адресу: <http://www.ifac.org/ComplianceAssessment/published.php>.

"Для того чтобы быть эффективными в национальных условиях, международные стандарты должны иметь статус закона или пользоваться поддержкой органов регулирования. В противном случае их соблюдение отдается на усмотрение составителям финансовой отчетности и аудиторам, которые могут действовать нетранспарентно за рамками нормативно-правовой системы. Хотя бухгалтерские круги и сыграли важную роль в разработке международных стандартов и их внедрении на национальном уровне, они не обладают достаточным авторитетом для того, чтобы обеспечить их успешное осуществление, конечно же, если конкретные законодательные акты не наделяют их необходимыми для этого нормативными полномочиями".

38. В некоторых юрисдикциях для заимствования стандартов может требоваться законодательная процедура, которая может оказаться довольно продолжительной, особенно если МСА должны пройти через процедуру утверждения. Например, Российская Федерация, которая в настоящее время вносит необходимые изменения в свою нормативно-правовую систему, разработала процедуру утверждения российских стандартов аудита, представляющих собой переведенную версию МСА. В ЕС Европейская комиссия рассматривает целесообразность создания механизма утверждения МСА в рамках директивы об обязательном аудите, хотя крайний срок для принятия ЕК решения о заимствовании стандартов законодательно не установлен.

#### **4. Распределение конкретных ролей и ответственности в процессе осуществления**

39. Для того чтобы осуществление стандартов проходило успешно, необходимо определить лидеров этого процесса. Хотя основную ответственность за согласование национальных стандартов с МСА несут органы стандартизации, обязанность содействовать процессу их осуществления зачастую ложится на национальные профессиональные бухгалтерские органы, которые находятся ближе всех к своим практикующим членам. В некоторых случаях эта обязанность может быть распределена. Задача состоит в том, чтобы как можно раньше определить и распределить ответственность за различные аспекты процесса осуществления на основе диалога между всеми заинтересованными сторонами, а также добиться того, чтобы они согласились с возложенными на них обязанностями.

40. Одним из примеров выбранного в этом отношении подхода может служить создание в Соединенном Королевстве группы по осуществлению МСА в связи с решением о заимствовании МСА. В ее состав вошли органы регулирования, профессиональные бухгалтерские структуры, практикующие аудиторы, учебные объединения, аналитики и издатели, а также национальный орган стандартизации, играющий роль наблюдателя. В

Соединенном Королевстве задачу распределения ответственности удалось решить довольно успешно. Так, национальный орган стандартизации разработал руководство по вопросам осуществления стандартов, уделив в нем особое внимание конкретным областям МСА, таким, как аудиторская документация, в то время как местные бухгалтерские органы взяли на себя организацию выездных презентаций, налаживание подготовки кадров и оказание иной помощи практикующим аудиторам.

41. В других странах, таких, как Канада, Китай и Индия, где местные бухгалтерские органы также несут ответственность за разработку стандартов, эти органы, возможно, должны разделить бремя согласования национальных стандартов с МСА и их осуществления на практике.

## **5. Задействование практикующих аудиторов и широкой общественности**

42. Зачастую эффективному осуществлению МСА попросту мешает противодействие изменениям со стороны практикующих аудиторов. Этому можно найти несколько объяснений. Например, могут существовать культурные барьеры, не позволяющие практикующим аудиторам взять на вооружение такие подходы, которые поощряют большую подконтрольность и открытость, особенно в странах, где значительная часть предприятий находится в семейной собственности и под семейным контролем. Практикующим аудиторам может быть попросту присуща инертность, особенно когда речь идет о менее крупных предприятиях, аудит финансовой отчетности которых не может служить основным источником дохода и которые попросту не располагают для этого достаточными возможностями. Результаты опросов практикующих аудиторов, проводимых в последнее время в Австралии и Новой Зеландии, неизменно говорят о том, что менее крупные из них недостаточно хорошо знакомы с процессами международной стандартизации.

43. Ключ к решению этой задачи заключается в задействовании практикующих аудиторов и широкой общественности. Эффективная стратегия осуществления стандартов должна предусматривать вовлечение в этот процесс практикующих аудиторов в рамках подготовки кадров и активных консультаций по проектам стандартов и проблемам их осуществления<sup>26</sup>, а также информирование общественности о вносимых в

---

<sup>26</sup> Примером консультативного механизма может служить созданный при Комитете ИФАК по проблемам учета на МСП дискуссионный совет по данным вопросам. См. <http://web.ifac.org/forum/SMP/1>.

стандарты изменениях<sup>27</sup> и необходимости внесения усовершенствований в системы и методологии аудита.

44. Не менее важным представляется и информирование общественности о последствиях осуществления МСА, чтобы она не возлагала на них неоправданных ожиданий, особенно с учетом того, что начальные расходы в первый год осуществления стандартов, по-видимому, лягут на плечи бизнеса, а в конечном счете – акционеров. Один из уроков, вынесенных из опыта осуществления МСА в Соединенном Королевстве, говорит о том, что в этот процесс следует вовлекать больше инвесторов. Сегодня в Соединенном Королевстве на высоком уровне действует форум по вопросам качества аудита, в котором участвуют все имеющие отношение к аудиту стороны, что помогает укреплению взаимопонимания между ними. Накопленный опыт свидетельствует также о необходимости шире привлекать к процессу осуществления стандартов профессиональные средства массовой информации, поскольку его одностороннее освещение может причинить вред.

45. Как бы то ни было, по имеющимся данным, предприятия Соединенного Королевства в большинстве своем положительно отреагировали на возможность получения дополнительных выгод от проведения аудита на основе новых стандартов, которые позволяют лучше оценивать эффективность внутренних механизмов контроля и выявлять возможные риски и случаи мошенничества. В частности, новые процедуры аудита позволили вскрыть слабости в системах, о которых управляющие проверяемых компаний раньше и не подозревали<sup>28</sup>.

## **6. Планирование соответствующей переходной стратегии**

46. Другой важной предпосылкой эффективного осуществления МСА является разработка соответствующей переходной стратегии. Этот вопрос имеет три конкретных аспекта. Во-первых, необходимо решить, каким должен быть процесс конвергенции: "шоковым" или поэтапным. В первом случае все МСА заимствуются одновременно, а во втором – один за другим. Поэтапный подход, как правило, более сложен в силу

---

<sup>27</sup> Примером информационно-просветительской работы среди общественности могут служить издаваемые австралийской Ассоциацией дипломированных практикующих бухгалтеров информационные бюллетени.  
См. [https://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xchg/SID-3F57FECA-6DDB40C7/cpa/hs.xsl/1019\\_22187\\_ENA\\_HTML.htm](https://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xchg/SID-3F57FECA-6DDB40C7/cpa/hs.xsl/1019_22187_ENA_HTML.htm).

<sup>28</sup> См. Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), "Audit-exempt companies – beyond the threshold", по адресу <http://www.icaew.com/index.cfm?route=141483>.

существования тесной связи между отдельными МСА, сложности одновременного использования двух групп стандартов и необходимости постоянной адаптации практикующими аудиторами к новым МСА по мере их постепенного внедрения. К числу юрисдикционных территорий, избравших "шоковый" подход, относятся Австралия, Гонконг (Китай), Канада и Соединенное Королевство<sup>29</sup>.

47. Во-вторых, для того чтобы практикующие аудиторы имели достаточно времени для планирования и подготовки процесса осуществления стандартов, они должны заблаговременно получать четкую информацию о том, когда новые стандарты вступят в силу, каким будет переходный режим, если он вообще предусматривается, и как он согласуется с соответствующими положениями МСА. Примером в этом отношении может служить Канада, где национальные стандарты будут постепенно согласовываться с МСА в рамках проекта повышения ясности стандартов МССАС и вступят в силу одновременно с пересмотренными МСА<sup>30</sup>.

48. В-третьих, после завершения конвергенции национальных стандартов с МСА необходимо следить за тем, чтобы они не отставали от эволюции МСА с тем, чтобы пользоваться самой передовой международной практикой.

49. Доклад Вона свидетельствует о том, что в связи с вышеуказанными задачами нередко возникают практические трудности. Например, в нем отмечается, что в некоторых случаях, заимствовав самые последние международные стандарты, страны позднее не приводили их в соответствие с пересмотренными требованиями. В других случаях даты вступления в силу национальных стандартов и предусмотренные в них переходные положения отличаются от требований международных стандартов, на которых они основываются. Все это не позволяет практикующим аудиторам в этих странах с уверенностью говорить о соблюдении международных стандартов.

---

<sup>29</sup> Опыт внедрения МСА в Соединенном Королевстве описан в выпущенном Институтом дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса в ноябре 2006 года докладе "Audit quality fundamentals – making global auditing standards local". См. <http://www.icaew.com/index.cfm?route=143423>.

<sup>30</sup> Для оказания властям страны помощи в переходе к МСА Канадский институт дипломированных бухгалтеров выпустил руководство по внедрению МСА в Канаде, в котором разъясняется, какими будут предполагаемые последствия заимствования МСА и как практики могут подготовиться к переходу на новые стандарты. См. [http://www.cica.ca/download.cfm?ci\\_id=44176&la\\_id=1&re\\_id=0](http://www.cica.ca/download.cfm?ci_id=44176&la_id=1&re_id=0).

## **В. Необходимость в адекватной инфраструктуре для содействия осуществлению стандартов**

50. Для эффективного осуществления МСА требуется адекватная вспомогательная инфраструктура. Этот вопрос имеет целый ряд различных аспектов.

### **1. Необходимость адекватных каналов распространения информации о стандартах**

51. Потребность в создании адекватных каналов распространения информации о стандартах через печатные средства массовой информации или Интернет представляет собой задачу первостепенной важности. Хотя МССАС и старается максимально облегчить распространение информации о стандартах, которую можно найти на его сайте и бесплатно скачать с него, этого еще недостаточно для того, чтобы можно было говорить о знании этих стандартов во всем мире. Это объясняется тем, что МСА составлены на английском языке, и для того, чтобы они получили максимально широкое распространение, они должны переводиться на языки и распространяться на языках тех стран, где английский не является национальным языком. Эта задача может оказаться особенно сложной для развивающихся стран и стран с переходной экономикой ("развивающихся стран и стран с формирующимися рынками"), которые не располагают достаточными ресурсами и возможностями для своевременного распространения этих стандартов. Например, проведенные в Иордании исследования показали, что МСА не получили широкой известности и что многие аудиторы в этой стране не имеют пособий по применению этих стандартов. Таким образом, недостаточная информированность не позволяет большинству иорданских аудиторов использовать передовую аудиторскую практику<sup>31</sup>.

### **2. Потребность в практических руководствах и других вспомогательных инструментах**

52. Еще одной проблемой является отсутствие руководства по осуществлению стандартов и других вспомогательных инструментов, которые помогли бы практикующим аудиторам ознакомиться с МСА и применять их в реальной жизни. Хотя эта проблема сказывается на работе аудиторов и в развитых странах, в силу отсутствия необходимого потенциала она еще острее стоит в развивающихся странах и странах с формирующимися рынками. Одна из возможностей видится в использовании знаний и ресурсов совместно с другими странами, сталкивающимися с аналогичными проблемами. Благодаря такому

---

<sup>31</sup> Obaidat AN (2007). Auditors compliance with international standards on auditing: evidence from Jordan. *Journal of Social Sciences* 3 (4): 185–189. Tafila Technical University.

сотрудничеству могут быть разработаны, а при необходимости и адаптированы с учетом национальной специфики практические руководства и другие вспомогательные инструменты для совместного использования. Кроме того, национальные органы стандартизации и профессиональные бухгалтерские структуры могут прибегать к помощи своих коллег в других странах, добившихся большего прогресса в осуществлении стандартов.

53. Благодаря своим ежегодным контактам с основными национальными органами стандартизации МССАС способствует сотрудничеству между этими органами в разработке соответствующих практических руководств и других вспомогательных инструментов. Кроме того, реагируя на запросы со стороны многих своих партнеров, МССАС согласился на ряд инициатив в рамках недавно принятой стратегии и программы работы на 2009-2011 годы<sup>32</sup>, с тем чтобы оказать практикующим аудиторам дополнительную помощь в осуществлении стандартов. Хотя на данном этапе еще слишком рано говорить о том, в какой форме будет вестись эта работа, МССАС и ИФАК осознают всю важность своей роли в деле успешного осуществления МСА<sup>33</sup>.

### **3. Необходимость адекватной инфраструктуры надзора и контроля качества**

54. Эффективная стратегия осуществления стандартов должна предусматривать создание адекватной инфраструктуры надзора и контроля качества (КК). Работа в этой области должна вестись по трем разным фронтам. Во-первых, необходимо создавать эффективные механизмы мониторинга и обеспечения применения стандартов, которые функционировали бы под эгидой признанных национальных надзорных органов и обеспечивали качественное осуществление МСА. Зачастую работа этих механизмов должна координироваться с программами надзора за другими аспектами финансовой отчетности в интересах обеспечения согласованной и последовательной нормативно-правовой основы. Во-вторых, национальные бухгалтерские круги должны развивать практику самоконтроля, в том числе благодаря созданию адекватных механизмов расследования и дисциплинарных механизмов, обеспечивающих соблюдение МСА. И в-третьих, необходимо внедрять адекватные системы контроля качества на уровне аудиторских фирм. В связи с возможностью синергического эффекта деятельность по

---

<sup>32</sup> <http://www.ifac.org/store/Details.tmp?SID=1216051339304536&Cart=1216062762308775>.

<sup>33</sup> Международный центр ИФАК для МСП предлагает различные ресурсы, в том числе каталог полезных ссылок, открывающих доступ к бесплатным материалам, включая вспомогательные инструменты, на сайте [http://www.ifac.org/SMP/relevant\\_links.php](http://www.ifac.org/SMP/relevant_links.php). ИФАК также разработала для практикующих аудиторов поисковый инструмент на сайте [www.ifacnet.com](http://www.ifacnet.com).

выработке стратегических мер и постановке задач на всех трех фронтах должна вестись одновременно и быть направлена на достижение общего эффективного результата.

55. Несмотря на прилагавшиеся в последние годы серьезные усилия по укреплению потенциала и возможностей различных регулирующих органов целого ряда развитых стран, результаты осуществления Всемирным банком программы составления отчетов о соблюдении стандартов и кодексов бухгалтерского учета и аудита говорят о том, что практика мониторинга и обеспечения применения стандартов во многих развивающихся странах и странах с формирующимися рынками остается неадекватной и нуждается в совершенствовании. Кроме того, во второй части доклада ИФАК о соблюдении предъявляемых требований говорится, что лишь 40% развивающихся стран и стран с формирующимися рынками сообщили о существовании программы КК в той или иной форме. Очевидно, что в данной области предстоит проделать огромную работу. Возможно, решение удастся найти на региональном уровне или, по крайней мере, в рамках совместного проекта по проектированию, созданию и внедрению соответствующих систем КК.

56. Другие трудности, с которыми сталкиваются ответственные за создание адекватных систем КК органы, связаны с наличием опытных и подготовленных специалистов, отсутствием соответствующего руководства, позволяющего аудиторским фирмам перенимать передовую практику<sup>34</sup>, и организацией профессиональной подготовки, благодаря которой практикующие аудиторы могли бы постоянно совершенствоваться в вопросах, относящихся к процессу КК. ИФАК уже сегодня требует от своих членов и ассоциированных членов во исполнение своих обязательств разрабатывать программы КК или содействовать в их разработке и осуществлении.

### **С. Организация подготовки и обучения кадров**

57. После принятия решения о конвергенции стандартов с МСА необходимо решить важные логистические задачи, подготовив и обучив пользователей работе с новыми стандартами.

---

<sup>34</sup> Признавая существующие потребности, Комитет ИФАК по практике малых и средних предприятий в настоящее время готовит руководство, которое призвано выйти в начале 2009 года и должно помочь МСП в осуществлении Международного стандарта контроля качества МССАС. Это руководство предназначено в первую очередь для органов, являющихся членами ИФАК, которые будут доводить его до сведения своих членов, работающих с МСП и в странах, где данная профессиональная деятельность находится на этапе становления.

## 1. Укрепление потенциала

58. Возможности эффективного решения задачи организации профессиональной и учебной подготовки зависят от наличия достаточного количества хорошо подготовленных специалистов. Это, в свою очередь, зависит от наличия возможностей получения востребованного и адекватного образования, профессиональной подготовки и опыта. Как отмечается в упомянутом выше докладе Всемирного банка, "чем глубже разрыв между действующими международными и национальными стандартами и чем короче переходный период, тем острее стоит задача создания соответствующего потенциала. Необходимость создания и укрепления потенциала касается и преподавателей, и органов регулирования, и ... аудиторов, что предъявляет соответствующие требования как к учреждениям, так и к отдельным лицам. Системы, методологии, практические руководства, учебные программы, методические материалы и пособия, процедуры экзаменования и присвоения дипломов и многие другие процедуры должны быть адаптированы к новым требованиям". Вполне естественно, что время, необходимое для планирования и осуществления этих изменений, удлиняет процесс построения потенциала. Например, при переходе на МСА в Соединенном Королевстве вопрос о том, сколько времени потребуется для включения МСА в учебные программы университетов и профессиональных учебных центров, был выделен в качестве отдельного пункта повестки дня.

59. С трудностями в организации профессиональной и учебной подготовки будут чаще сталкиваться развивающиеся страны и страны с формирующимися рынками, которым не хватает как кадровых, так и финансовых возможностей для решения поставленных задач. В этой связи ответ на вопрос о том, удастся ли со временем создать достаточные возможности, во многом зависит от скоординированных усилий на национальном уровне с участием правительства, национальных органов стандартизации, местных бухгалтерских ассоциаций, научных кругов, частных учебных и других вспомогательных структур и аудиторских фирм. При необходимости, к финансированию этой деятельности должны привлекаться доноры. Следует также изучить возможность налаживания сотрудничества с другими странами, накопившими соответствующий опыт. Это сотрудничество может, например, принимать форму курсов подготовки инструкторов, которые благодаря полученным знаниям и навыкам смогут осуществлять подготовку специалистов в своих странах.

60. Одним из примеров сотрудничества в организации учебной и профессиональной подготовки может служить опыт Соединенного Королевства. Несмотря на то, что стандарты аудита в Соединенном Королевстве были во многом схожи с предыдущими версиями МСА, процесс планирования и осуществления деятельности по внедрению МСА

занял более трех лет и потребовал налаживания сотрудничества между национальным органом, занимающимся стандартизацией в сфере аудита, бухгалтерскими ассоциациями Соединенного Королевства, частными учебными заведениями и поставщиками программного обеспечения, а также специалистами-практиками. Благодаря этому сотрудничеству, когда переход на МСА начался, практикующие аудиторы были хорошо подготовлены к предстоящим изменениям<sup>35</sup>.

61. Следует упомянуть также ту важную, но часто недооцениваемую роль, которую глобальные аудиторские фирмы играют в укреплении потенциала, совершенствовании уровня учебной и профессиональной подготовки, а также в повышении уровня профессиональной квалификации в развивающихся странах и странах с формирующимися рынками благодаря своей приверженности использованию МСА.

## 2. Решение технических задач

62. Возникают и технические проблемы толкования новых требований МСА, особенно с учетом того, что серьезные изменения доходят до сознания не сразу. Даже на таком развитом рынке, коим является рынок Соединенного Королевства, проводимый Институтом дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса мониторинг показал, что некоторые требования МСА толкуются неодинаково, особенно когда речь идет об оценке рисков, проверке механизмов внутреннего контроля и аудиторской документации.

63. Зачастую технические проблемы труднее преодолеть мелким аудиторским фирмам разных стран, которым не хватает своих возможностей для перехода на МСА. Именно этот сегмент рынка ощущает потребности в помощи наиболее остро. Признавая это, ИФАК оказывает практическую помощь малым и средним фирмам для укрепления их возможностей применять МСА эффективно и продуктивно. Речь, в частности, идет о разработке руководства по использованию международных стандартов при проведении аудита на малых и средних предприятиях (Руководство по МСА)<sup>36</sup> и о предоставлении информационных ресурсов через Интернет-сайты (см. сноску 33). Однако даже

---

<sup>35</sup> См. сноску 29.

<sup>36</sup> Опубликовано в декабре 2007 года, Руководство по МСА (<http://www.ifac.org/Store/Details.tmpl?SID=1197644225547443&Cart=1215023902253>) в первую очередь предназначено для того, чтобы помочь специалистам-практикам во всем мире понять, соблюдать и применять МСА при аудировании малых и средних предприятий. ИФАК бесплатно распространила электронную версию этого руководства среди всех своих, которые смогут адаптировать его к местным требованиям и использовать при создании других вспомогательных инструментов, например аудиторского программного обеспечения, контрольных листов, формуляров, и учебных материалов.

глобальные аудиторские фирмы, которые в применении МСА, как правило, идут в ногу со временем, могут сталкиваться с трудностями в обучении и подготовке своих аудиторов последовательному применению стандартов в рамках всей своей международной сети, особенно когда речь идет о МСА, которые были пересмотрены или выпущены в новой редакции в рамках осуществляемого МССАС проекта повышения ясности стандартов.

64. С задачей повышения качества и последовательности применения МСА во всем мире связано и то, как влияет на толкование требований та или иная культурная среда. В частности, такие ключевые концепции, как профессиональный скептицизм и суждения могут толковаться не так, как это предлагает делать МССАС, особенно в странах, в которых действия вышестоящих лиц обычно не ставятся под сомнение. Другие важные концепции, такие, как "тон задает руководство", этические ценности и независимость, также могут оказаться сравнительно новыми или не совсем понятными, особенно там где моральные качества не оцениваются по достоинству и где процветает коррупция. Таким образом, задача заключается в том, чтобы обучить практикующих аудиторов понимать не только техническую сторону требований МСА, но и образ мышления в той среде, где они собираются их применять.

65. Появляются первые признаки повышения качества аудита в странах, перешедших на МСА. Например, результаты опроса, проводимого в рамках заказанного ИФАК обзора цепочки финансовой отчетности, говорят об улучшении процесса аудита благодаря применению более системного подхода и проведению анализа рисков и механизмов контроля<sup>37</sup>. Свидетельствуют они и о том, что более жесткие стандарты заставляют аудиторов тщательнее изучать положение проверяемых структур и глубже вникать в процесс подготовки их финансовой отчетности.

#### **D. Потребность в своевременном и качественном переводе МСА**

66. Успех осуществления МСА во многом зависит и от их перевода, который должен быть адекватным с технической точки зрения, своевременным и доступным. Задача перевода не проста и требует мобилизации адекватных и соответствующих ресурсов. При этом необходимо рассмотреть два отдельных аспекта.

67. Во-первых, перевод МСА не может быть дословным. К переводу должны привлекаться лица, хорошо знающие не только язык, но и технические аспекты стандартов, чтобы заложенные в них концепции были переданы точно. На практике это так далеко не всегда, особенно в странах, где переводом занимается орган регулирования

---

<sup>37</sup> *Financial Reporting Supply Chain: Current Perspectives and Direction:*  
<http://www.ifac.org/Members/Pubs-Details.tmpl?PubID=12047550542246268&Category= Other> .

или иная государственная структура. В этом случае могут потребоваться руководство по толкованию и дополнительный перевод.

68. Во-вторых, определенную озабоченность вызывает то, что заимствуемая некоторыми странами версия МСА может отличаться от последней действующей версии, утвержденной МССАС. Например, в докладе Вона отмечается, что в одной из стран в процессе перевода стандартов внедряемая версия устарела на пять лет.

69. В зависимости от применяемой процедуры некоторые страны переводят издаваемые МССАС стандарты в пакете в установленные сроки. Другие страны издаются стандарты сразу же после каждого совещания МССАС. Третьим странам для внесения изменений в стандарты аудита приходится искать место в повестке дня законодательской деятельности. Разное время перевода стандартов в отдельных странах приводит к использованию разных пакетов МСА в каждой из них, что не способствует достижению цели глобальной конвергенции. Поэтому крайне важно, чтобы стандарты переводились в странах своевременно.

70. Следует отметить, что проблемы перевода встают и перед крупными аудиторскими фирмами в связи с необходимостью использования основанных на МСА одинаковых систем и методологий аудита в рамках всей своей международной сети.

### **Возможности сотрудничества в области перевода**

71. Перевод является той областью, в которой профессиональные бухгалтерские органы и другие организации разных стран должны налаживать сотрудничество, чтобы сводить к минимуму дублирование усилий и стремиться к унифицированному переводу стандартов. В качестве примера можно назвать соглашение о сотрудничестве в переводе МСА на французский язык, подписанное в 2005 году ИФАК с двумя своими членами - Национальным обществом аудиторов во Франции и Институтом ревизоров предприятий в Бельгии. Эти структуры наладили контакты с другими франкоязычными специалистами в Канаде, Люксембурге и Швейцарии, чтобы, опираясь на уже существующие переводы, создать единую французскую версию МСА для применения во всем мире<sup>38</sup>.

---

<sup>38</sup> Для повышения доступности стандартов во всем мире Совет ИФАК одобрил предложение сделать по одному качественному переводу своих стандартов на каждом языке и провести для этого открытые консультации. См. <http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0110>. Кроме того, ИФАК имеет базу данных о переводных материалах, в которой содержится информация обо всех переведенных публикациях ИФАК с указанием названия переводившей структуры и отсылками к перечням ключевых терминов, если таковые имеются. См. <http://www.ifac.org/Translations/database.php>.

## V. ВЫВОД

72. Осуществление МСА сопряжено с серьезными практическими проблемами, требующими на национальном уровне скоординированных усилий всех заинтересованных сторон, в том числе правительств, органов регулирования, национальных органов стандартизации, профессиональных бухгалтерских ассоциаций, аудиторских фирм и практикующих аудиторов, профессиональных учебных центров и третьих сторон. Эффективные национальные стратегии должны предусматривать приоритеты, распределять ответственность за осуществление запланированной деятельности (о чем соответствующие стороны должны быть уведомлены) и устанавливать реалистичные временные рамки. В них должны также определяться потребности в кадровых и финансовых ресурсах и пути их мобилизации на стабильной основе, с тем чтобы приступить к практической работе и успешно продолжать ее.

73. ИФАК и МССАС содействуют практической работе по осуществлению стандартов в разных формах, например предоставляя ресурсы через Интернет и предлагая оценить как последствия предлагаемого перехода на новые МСА, так и эффективность их осуществления. Не меньшее значение имеет и активное сотрудничество с заинтересованными сторонами, которое ИФАК и МССАС стремятся поддерживать с тем, чтобы практические трудности были поняты и устранены, а преимущества - по достоинству оценены.

74. ИФАК осознает, что развивающиеся страны и страны с формирующимися рынками не имеют достаточных финансовых и технических ресурсов для успешного осуществления всей необходимой для внедрения МСА деятельности. В этой связи все большее значение будет иметь поддержка со стороны соответствующих организаций развитых стран или региональных структур, играющих роль наставников для развивающихся стран и стран с формирующимися рынками, а также разработка практических вспомогательных инструментов. Помимо этого, необходимо убедить правительства стран в первостепенной важности конвергенции и осуществления МСА, а сообщество доноров - в необходимости поддержки этого процесса. Успех внедрения МСА в развивающихся странах и странах с формирующимися рынками в конечном счете будет зависеть от их способности четко определить свои задачи, необходимые для их достижения меры и ресурсы, а также от готовности правительств, учреждений-доноров и развитых стран, по возможности, оказать необходимую поддержку.

-----