

УДК 657.6
ББК 65.052.8

ОБЩЕНИЕ АУДИТОРА С РУКОВОДСТВОМ КЛИЕНТА НА ЯЗЫКЕ МЕЖДУНАРОДНОГО (ISA 260) И РОССИЙСКОГО (ФПСАД 22) СТАНДАРТОВ АУДИТА

Д.В. Орлов, канд. экон. наук, доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа

Электронный адрес: orlov.dmitry@mail.ru

Пермский государственный национальный исследовательский университет, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15

Т.В. Коняева, экономист

Электронный адрес: tatyana576@mail.ru

ОАО «СТАР»

Глубокое понимание аудитором деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, призвано обеспечить высокое качество проводимого аудита. Одновременно с этим следует признать и обратную необходимость понимания руководством аудируемого лица деятельности аудиторов. В международной практике аудита значимость эффективного двустороннего обмена информацией в ходе проведения проверок уже давно не ставится под сомнение, в то время как в отечественных нормативных документах подобное требование отсутствует. В работе предпринята попытка сравнительного анализа международного стандарта аудита ISA 260 «Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями», регламентирующего процесс взаимного обмена информацией субъектами аудита, и его отечественного аналога ФПСАД 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям собственника». Для этого авторами был изучен оригинальный текст международного стандарта на английском языке, проведено сравнение основных положений стандартов, выявлены риски отсутствия в нормативных документах РФ ряда требований, присутствующих в международных стандартах аудита, приведены рекомендации авторов по снижению таких рисков до приемлемого уровня. Результаты исследования указывают на необходимость редактирования текста отечественного ФПСАД 22. Такое решение позволит в период перехода России к МСА повысить уровень понимания аудиторами требований, которых придерживается международное сообщество. Стоит заметить, что до настоящего времени настолько глубокое и подробное сравнение международных и отечественных стандартов аудита исследователями не проводилось.

Ключевые слова: международные стандарты аудита, обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями, эффективный двусторонний обмен информацией.

«Кто владеет информацией, тот владеет миром» – знаменитая фраза, ставшая известной благодаря Уинстону Черчиллю, – с каждым днем становится все более актуальной. Количество желающих «владеть миром» постоянно растет, а вместе с тем повышаются и требования к информации, в том числе порождаемой в результате аудиторских проверок.

Руководству компаний уже недостаточно просто получить безоговорочно положительное аудиторское заключение. Отечественный бизнес, наконец, признал важную роль аудита в принятии управленческих решений. Руководителей, которые воспринимали бы аудиторские проверки как обязанность, навязанную законодателем, сегодня почти не осталось. И менеджеры, и собственники компаний заинтересованы в проведении качественного аудита, который

невозможен без эффективного обмена информацией между его субъектами.

Но зависит ли эффективность обмена информацией между субъектами аудита от того, по каким правилам он проводится – российским или международным?

Ни для кого не секрет, что российские стандарты аудиторской деятельности, хотя и составлены на основе международных, все же сильно уступают им в качестве проработки. Долгое время, пока аудит в нашей стране воспринимался как обязательная формальность, которую нужно соблюсти для получения аудиторского заключения, глубокой проработки всех стандартов не требовалось. Ряд из них, касающийся порядка проведения самой проверки (аудиторская выборка, сбор аудиторских доказательств, документирование аудита и др.), был изложен достаточно подробно, но особенности обмена информацией

между аудитором и руководством клиента в ходе проверки были рассмотрены весьма поверхностно.

Сегодня собственники и руководители компаний ясно осознают, что общение с аудитором не должно ограничиваться представлением аудиторского заключения. Ведь важен не столько сам вывод (о степени достоверности отчетности), сколько его причины и последствия для аудируемого лица. Кроме того, если признается важность понимания аудитором деятельности аудируемого лица, то следует признать и обратную необходимость понимания аудируемым лицом деятельности аудитора. Руководству и собственникам компаний, часто не обладающим специальной подготовкой в области бухгалтерского учета, важно в простой и понятной форме получать информацию обо всех промежуточных выводах и соображениях аудиторов, сформированных ими в ходе проверок, а не только по их результатам. Именно непрерывный взаимный обмен информацией объективно помогает сторонам лучше понимать друг друга.

В системе международных стандартов процесс обмена информацией между субъектами аудита регламентирует ISA 260 «Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями». Принято считать, что ФПСАД 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям собственника» разработан на основе международного ISA 260 и полностью его повторяет. Но так ли это?

В настоящей статье мы не только ответим на этот вопрос, но также на основе сравнения международного (ISA 260) и национального (ФПСАД 22) стандартов аудита рассмотрим вопросы организации эффективного двустороннего обмена информацией аудитора с руководством клиента, способствующего повышению качества проводимых аудиторских проверок; представим свои рекомендации по редактированию текста отечественного аналога ФПСАД 22, которые позволят в период перехода России к международным стандартам аудита¹ повысить уровень понимания аудиторами требований МСА.

В исследовательской среде не раз высказывались предложения изучать международные стандарты аудита в оригинале, на английском языке (в настоящий момент официального перевода международных стандартов на русский язык не существует, а имеющиеся переводы недостаточно проработаны в части разъяснения основных

понятий, отсутствующих в российской терминологии)². Именно так мы и поступили. Для работы нами был сделан собственный перевод международного ISA 260³, а результаты сравнения основных положений стандартов представлены в аналитической таблице (см. табл. 1).

Прежде чем приступить к анализу полученной информации, хотели бы обратить внимание читателя на два ключевых различия российского и международного стандартов:

1) ISA 260 содержит предельно детализированные рекомендации по его практическому применению⁴ (положения ФПСАД 22 сформулированы достаточно абстрактно, что в значительной степени ограничивает понимание стандарта и, как следствие, снижает полезность его применения в аудиторской практике);

2) требования отечественного стандарта ограничиваются обязанностью аудитора сообщать информацию лишь по результатам проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности (п. 1 ФПСАД 22), что не позволяет считать рассматриваемый федеральный стандарт аналогом международного ISA 260, предусматривающего иной подход к информированию руководства клиента (см. рис. 1)⁵.

Данные ограничения, по своей сути, являются недостатками российского стандарта и, как мы заметим далее, порождают все прочие его отличия от международного предшественника.

Изучая ISA 260, мы столкнулись с наличием достаточно большого количества иных международных стандартов аудита, регламентирующих общение аудитора с руководством клиента в отдельных случаях. Так, например, ISA 240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» устанавливает требования и содержит рекомендации по предоставлению информации собственнику о явных или предполагаемых фактах мошенничества с участием руководства, а ISA 265 «Доведение информации о недостатках в системе внутреннего контроля до представителей собственника и руководства

²Под «официальным» авторы понимают перевод, прошедший экспертизу Минюста РФ и введенный в действие Минфином РФ. До настоящего времени все более ранние переводы МСА на русский язык не имели официального признания и являлись исключительно коммерческими проектами, инициированными конкретными фирмами. Более подробно с этим можно ознакомиться на страницах «Российской Бизнес-газеты» №930(1) от 2014 года по ссылке: <http://www.rg.ru/2014/01/14/audit.html>.

³За основу нами был взят перевод стандарта ISA 260, выполненный Российской коллегией аудиторов, который был уточнен в части перевода отдельных терминов. Ознакомиться с переводом можно в электронном виде на Яндекс.Диске: <https://yadi.sk/i/FlxaY9h6exYNH>.

⁴На наш взгляд, этого не хватает его отечественному аналогу, равно как и любому другому федеральному стандарту, регулирующему аудиторскую деятельность в РФ.

⁵Следует отметить, что этапы аудита, предшествующие формулированию мнения аудитора, не регламентированы ни одним отечественным правилом (стандартом) аудиторской деятельности, в отличие от МСА (ISA 260).

¹До 2018 года.

организации» регламентирует порядок и форму доведения до руководства клиента информации о выявленных недостатках в системе внутреннего контроля (далее – СВК). Более того, ISA 265

рекомендуется рассматривать в совокупности с ISA 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА».

ISA 260 применяется на всех стадиях проведения аудита:



ФПСАД №22 затрагивает лишь этап обобщения результатов:

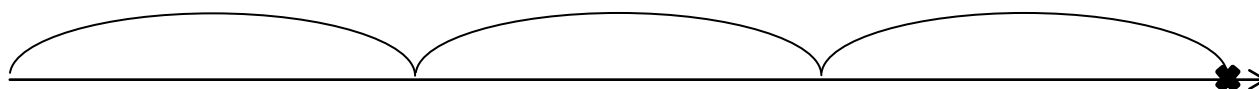


Рис.1. Временные рамки применения стандартов

Однако нужно заметить, что основным стандартом, регламентирующим именно двусторонний обмен информацией аудитора с лицами, наделенными руководящими полномочиями, необходимо признать лишь ISA 260. Остальные стандарты дают рекомендации по поводу того, как определить важность той или иной информации, касающейся, например, мошенничества или недостатков СВК компании-клиента, и в каком виде ее следует представлять руководству и лицам, наделенным руководящими полномочиями. Ввиду наличия достаточно большого количества так называемых «узких» стандартов мы в рамках данной статьи ограничимся изучением основополагающего ISA 260.

К сожалению, формат научной статьи не позволяет нам представить читателю исчерпывающую информацию, полученную в результате проведенного анализа, поэтому табл.1 содержит лишь наиболее существенные выводы.

Сравнивая стандарты, хотелось бы обратить внимание читателя еще на одну важную деталь: ISA 260, в отличие от ФПСАД 22, дает аудитору рекомендации по учету структуры управления проверяемой компании для целей определения надлежащих лиц – получателей информации и организации с ними эффективного обмена информацией в ходе проведения проверки.

Таблица 1

Результаты сравнения основных положений ISA 260 и ФПСАД 22, а также иных федеральных правил (стандартов), законодательных и нормативных актов РФ, содержащих требования, аналогичные требованиям ISA 260

Критерий	ISA 260 «Communication with those charged with governance» [2]	ФПСАД 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» [13]	Иные федеральные правила (стандарты) и нормативные акты, содержащие требования, аналогичные требованиям ISA 260 [1; 4; 10 12]	Комментарии
Цели аудитора	П. 9 «Цели аудитора» ISA 260 устанавливает, что аудитору следует содействовать эффективному двустороннему обмену информацией	ФПСАД 22 подразумевает, что цель аудитора состоит в сообщении информации (мнения о достоверности отчетности) по результатам аудита	ФПСАД 8, который частично учитывает положения ISA 260, предполагает, что цель аудитора заключается в достижении понимания деятельности аудируемого лица	Отсутствие в ФПСАД 22 четко поставленных целей не содействует повышению качества аудита, двустороннему обмену информацией и достижению взаимопонимания с клиентом
Принципы надлежащего управления	Принципы надлежащего управления предполагают, что: 1) аудитора необходимо регулярно приглашать на заседания комитета по аудиту; 2) председатель комитета по аудиту и, если необходимо, другие члены комитета по аудиту, будут поддерживать связь с аудитором на периодической основе; 3) комитет по аудиту будет проводить заседания с аудитором без участия управляющего органа субъекта хотя бы 1 раз в год	ФПСАД 22 не содержит принципов надлежащего управления. Единственное упоминание о том, как должны взаимодействовать аудитор и руководство (представители собственника) аудируемого лица, содержится в п. 9: «Сообщение информации будет более эффективно при налаживании конструктивных рабочих взаимоотношений между аудитором и руководством или представителями собственника аудируемого лица»	ФПСАД 8 не содержит принципов надлежащего управления	При наличии в компании комитета по аудиту ключевая роль в обмене информацией с аудитором отводится ему. Соблюдение принципов надлежащего управления дает аудитору дополнительные основания для оценки адекватности и эффективности двустороннего обмена информацией, а их отсутствие в ФПСАД 22 (равно и в ФПСАД 8) делает более туманной оценку аудитором факта представления (либо непредставления) ему информации, являющейся значимой для аудита
Вопросы для предоставления информации	Стандарт не содержит упоминаний о направлении в адрес лиц, наделенных руководящими полномочиями, предполагаемых модификаций аудиторского заключения. Предполагается, что все вопросы, которые возникнут у аудитора в ходе проверки, стороны будут решать посредством устной или письменной коммуникации (ведь стороны стремятся к эффективному «диалогу»), а поэтому нет необходимости дополнительно направлять клиенту формы модификаций аудиторского заключения	Аудитор должен представить надлежащим получателям информации предполагаемые модификации аудиторского заключения	Информация отсутствует	По нашему мнению, предоставление руководству и (или) представителям собственника аудируемого лица предполагаемых форм модифицированного аудиторского заключения способно мотивировать указанных лиц воздействовать на мнение аудитора и даже манипулировать им. В этом смысле отсутствие у аудитора обязанности представлять надлежащим пользователям предполагаемые модификации аудиторского заключения снижает риски вовлечения самого аудитора

Критерий	ISA 260 «Communication with those charged with governance» [2]	ФПСАД 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» [13]	Иные федеральные правила (стандарты) и нормативные акты, содержащие требования, аналогичные требованиям ISA 260 [1; 4; 10 12]	Комментарии
				в обстоятельства или отношения, способные оказать существенное влияние на возможность нарушения аудитором профессиональных этических принципов
	Стандарт содержит требование предоставлять руководству клиента информацию, касающуюся вопросов независимости аудитора, в частности, аудитор должен предоставить информацию о величине своего совокупного гонорара (за год) за аудиторские и неаудиторские услуги, которые его фирма оказала проверяемому субъекту	Вопросы независимости в стандарте не рассматриваются	Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций от 20.09.2012 предусматривается, что аудитор должен осуществлять регулярный обмен информацией, касающейся взаимоотношений или обстоятельств, которые, по мнению аудитора, могут оказать влияние на независимость аудитора, с представителями собственника аудируемого лица. Статьей 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ сведения о величине оплаты аудиторских услуг исключены из понятия аудиторской тайны	Несмотря на то что Правила независимости не содержат требования предоставлять информацию о величине годового гонорара, считаем, что вопросы независимости достаточно подробно рассмотрены и регламентированы в российских нормативных актах
Адекватность	Аудитор должен установить, был ли двухсторонний обмен информацией между аудитором и лицами, наделенными руководящими полномочиями, адекватным с точки зрения аудита (п. 22). Пункты А42-44 руководства по применению подробно описывают наблюдения, которые должен производить аудитор при проверке на адекватность, и какие действия может предпринять аудитор, если процесс обмена информацией окажется неадекватным	Понятие адекватности не определено, поскольку не признается и сама необходимость двустороннего обмена	Информация отсутствует	В практике российского аудита сложно выяснить, надлежащим ли образом отвечало руководство аудируемого лица на запросы аудитора, оказало ли помощь аудитору в понимании деятельности хозяйствующего субъекта. Такие наблюдения и выводы всегда очень субъективны. Появляется риск того, что аудитор не сможет выявить достаточное количество доказательств для подтверждения своего мнения относительно достоверности финансовой отчетности

Стандарт выделяет три варианта возможных структур управления компанией:

1. Только некоторые должностные лица из категории высшего менеджмента имеют право принимать руководящие решения (в зону

пересечения попадают собственники компании – конечные бенефициары – либо их представители, самостоятельно занимающиеся вопросами оперативного управления компанией), что отражено на рис. 2.

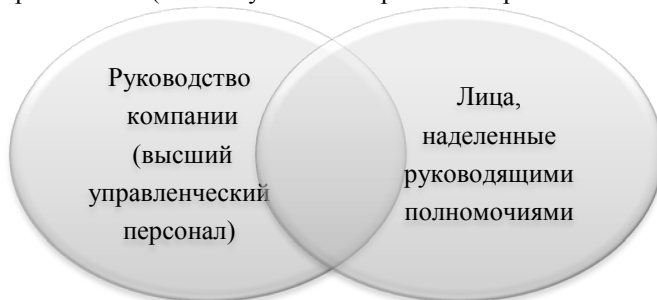


Рис. 2. Вариант структуры управления компанией №1

2. Все лица, наделенные руководящими полномочиями, фактически заняты в оперативном управлении компанией (рис. 3).



Рис. 3. Вариант структуры управления компанией №2

3. Правом принимать руководящие решения обладает только конечный бенефициар или его представители, а топ-менеджмент

компании осуществляет лишь оперативное управление (рис. 4).



Рис. 4. Вариант структуры управления компанией №3

Кроме того, международный стандарт предполагает, что большинство аудируемых компаний имеют в своей структуре управления консультативный орган – комитет по аудиту, являющийся частью совета директоров, – и устанавливает обязанность аудитора организовать с ним эффективное взаимодействие в ходе аудита⁶. Комитет должен консультировать аудиторов по

вопросам внешних рисков компании и системам контроля над ними, а также обсуждать вопросы формирования финансовой отчетности.

Российский стандарт, не учитывая структуры управления компанией, устанавливает требование о предоставлении информации по результатам аудита следующим лицам (без указания их ролей в принятии ключевых руководящих решений в жизни фирмы) – представителям собственника и руководству аудируемого лица (рис. 5).

Таким образом, ФПСАД 22 не делает различий между руководством аудируемого лица и представителями собственника (п. 4 стандарта). И те и другие лица вправе получать от аудитора информацию по итогам проведенной проверки. Кроме того, он не упоминает о комитете по аудиту, поэтому можно предположить, что его задачи

⁶ После негативной истории корпорации Enron в США в 2002 г [15] был принят закон Сарбейнса – Оксли, который обязывает все компании, желающие разместить свои ценные бумаги на американских биржах (NASDAQ, AMEX, NYSE), создать комитет по аудиту из числа независимых внешних директоров [6]. Предполагается, что его деятельность будет способствовать более глубокому пониманию финансовых вопросов членами совета директоров. Истинный смысл создания комитета заключается в демонстрации намерения членов совета директоров проявлять должное внимание к изучению финансовой отчетности, финансовой и операционной корпоративной политики. Это, в свою очередь, способствует повышению доверия со стороны аудитора к системе внутреннего контроля клиента [14].

возлагаются непосредственно на членов совета директоров, с которыми аудитор должен наладить

эффективный обмен информацией по вопросам, связанным с проверкой.

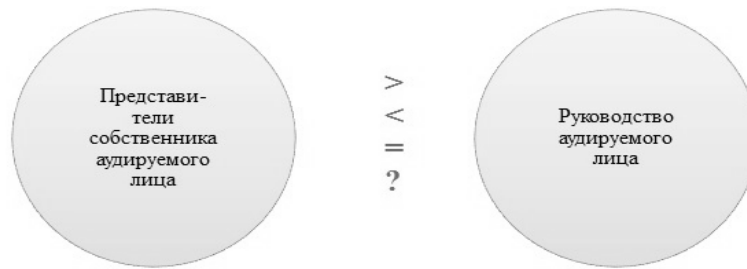


Рис. 5. Группы надлежащих получателей информации согласно ФПСАД 22

Из проведенного анализа можно сделать следующие основные выводы:

1. ФПСАД 22 ограничивается регламентацией деятельности аудитора лишь при представлении результатов аудиторской проверки руководству и представителям собственника компании, не объясняя высокой важности эффективного взаимного обмена информацией и не рассматривая специфических вопросов, связанных с типом структуры управления компанией. Такое упущение способно привести к снижению качества аудита, выражающемуся в предоставлении аудиторами недостаточно обоснованных выводов и, как следствие, к невозможности лиц, наделенных руководящими полномочиями, полагаться на результаты работы проверяющих при принятии ими управленческих решений.

2. Отечественный стандарт не содержит каких-либо рекомендаций по его применению, что снижает его понятность для аудиторов и, как следствие, практическую полезность.

3. Отсутствие в российском стандарте (иных ФПСАД и нормативных актах РФ) требования взаимного обмена информацией в ходе аудита, целей аудитора, а также требований к оценке адекватности взаимного обмена информацией создает высокий риск получения клиентом недостоверного аудиторского заключения. В связи с непониманием специфики деятельности клиента или особенностей его условий хозяйствования аудитор может не получить достаточные и надлежащие доказательства, которые позволили бы ему вынести обоснованное мнение. При этом аудитору достаточно сложно доказать, что доказательства не получены по вине руководства клиента, ведь в соответствии с российским стандартом аудиторской деятельности он не обязан устанавливать двусторонний обмен информацией и оценивать степень его адекватности.

4. ФПСАД 22 не содержит описания структур управления компаниями, которые могут иметь место на практике, и рекомендаций для верного определения надлежащих получателей информации. Аудитор, полагаясь только на свое профессиональное суждение, может допустить ошибку, которая приведет к тому, что процесс передачи информации надлежащим пользователям

существенно замедлится, либо информация вовсе будет представлена третьим лицам. Последнее следствие грозит аудиторской компании потерей собственной репутации и, как следствие, финансовыми потерями.

Как мы видим, налицо существенное отличие ФПСАД 22 от его «западного коллеги». Как выясняется, ISA 260 несет в себе более глубокий смысл и раскрывает перед нами совершенно иную, отличную от российского понимания, концепцию общения аудитора с лицами, для которых он готовит важную управленческую информацию. Для организации эффективного двустороннего обмена информацией аудитора с руководством клиента, способствующего повышению качества проводимых аудиторских проверок, Министерству финансов РФ на время переходного периода (до введения МСА в правовое поле Российской Федерации⁷) целесообразно принять во внимание ряд следующих наших рекомендаций по редактированию текста отечественного ФПСАД (см. табл. 2).

Необходимо отметить, что наличие адекватного двустороннего обмена информацией между сторонами в ходе проверки во многом зависит от наличия в структуре управления компанией комитета по аудиту. Сегодня очень мало российских акционерных компаний признает важность и необходимость выделения комитетов как самостоятельных органов управления, а между тем это могло бы способствовать лучшему пониманию финансовой стороны вопросов, обсуждаемых советом директоров, и повышению эффективности общения руководства и (или) представителей собственника с аудиторами.

⁷Правительство Российской Федерации должно установить порядок признания МСА в срок до 01.10.2015. Сами МСА должны быть признаны в России не позднее 2 лет со дня вступления в силу этого порядка, а начать применяться при оказании аудиторских услуг, начиная с года, следующего за годом их признания. В переходный период аудиторская деятельность должна осуществляться по-прежнему в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными Правительством Российской Федерации, и федеральными стандартами аудиторской деятельности, утвержденными Минфином России (выдержка из текста информационного сообщения Минфина России от 03.12.2014 «Об изменениях ФЗ от 30.12.2008 №307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"»).

Рекомендации по редактированию текста ФПСАД 22

Отдельные положения действующей редакции ФПСАД 22 согласно их нумерации в Стандарте	Предлагаемая редакция отдельных положений ФПСАД 22	Комментарии
1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности (далее – информация), руководству аудируемого лица и представителям собственника этого лица. Настоящее федеральное правило (стандарт) не распространяется на сообщение аудитором информации каким-либо иным лицам	1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении обмена информацией в ходе проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности (далее – информация) с руководством аудируемого лица и представителями собственника этого лица. Настоящее федеральное правило (стандарт) не распространяется на сообщение аудитором информации каким-либо иным лицам	Поскольку наиболее существенные риски, которые были выявлены в ходе сравнения стандартов и которые с большой долей вероятности могут возникнуть при проведении проверки, связаны с отсутствием требования двустороннего обмена информацией в процессе аудита, в основе доработки действующего стандарта должен лежать пересмотр области его применения
3. Аудитор должен сообщать информацию руководству и (или) представителям собственника аудируемого лица	3.1 Аудитор должен обмениваться информацией с руководством аудируемого лица и представителями собственника этого лица в процессе аудита, запрашивать у них разъяснения, если таковые необходимы для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств. 3.2 Руководство и представители собственника аудируемого лица обязуются содействовать эффективному двухстороннему обмену информацией	В данном требовании ФПСАД 22 идет дальше своего международного аналога ISA 260. В условиях российской действительности для того, чтобы новые рекомендации не игнорировались сторонами при проведении аудита, необходимо устанавливать обязанность не только для аудитора в обеспечении двустороннего обмена, но и для лиц, наделенных руководящими полномочиями, содействовать эффективному двухстороннему обмену информацией
10. Информация, сообщаемая аудитором руководству аудируемого лица и (или) представителям его собственника, как правило, отражает: ж) предполагаемые модификации аудиторского заключения	Пп. ж) п. 10 ФПСАД 22 исключить	Аудитору следует избегать необходимости предоставлять надлежащим получателям информации «промежуточные» варианты аудиторского заключения. Предоставление руководству и (или) представителям собственника аудируемого лица предполагаемых форм модифицированного аудиторского заключения приводит к стремлению указанных лиц воздействовать на мнение аудитора, при этом не всегда легальным и легитимным путем
17. Аудитор может сообщать надлежащим получателям информацию в устной или письменной форме	П. 17 ФПСАД 22 дополнить: 17.1. Аудитор может сообщать надлежащим получателям информацию в устной форме только при условии, что обсуждение вопросов полностью протоколируется	Здесь наше мнение идет вразрез с логикой как российских, так и международных стандартов аудита: введение требования предоставления информации любого типа в письменной форме позволило бы исключить многие разногласия между сторонами в ходе проведения проверки, а также повысить доказательственное значение каждого аудиторского документа

Отдельные положения действующей редакции ФПСАД 22 согласно их нумерации в Стандарте	Предлагаемая редакция отдельных положений ФПСАД 22	Комментарии
Информация отсутствует	ФПСАД 22 дополнить разделом «Адекватность двустороннего обмена информацией». 23. Аудитор должен оценивать, является ли совершенный двусторонний обмен информацией между ним и лицами, наделенными руководящими полномочиями, адекватным с точки зрения аудита. Если нет, то аудитор должен оценить влияние неадекватного двустороннего обмена информацией на возможность получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства, а также предпринять соответствующие действия. 24. Аудитор не должен самостоятельно разрабатывать аудиторские процедуры для подтверждения адекватности двустороннего обмена информацией. Оценка адекватности может быть основана на наблюдениях, сделанных в ходе аудиторских процедур, выполненных для других целей. Такие наблюдения включают, например: • Очевидную открытость руководства и (или) представителей собственника аудируемого лица при коммуникациях с аудитором. • Приглашение аудитора на собрания Комитета по аудиту не реже 1 раза в месяц. • Трудности в установлении взаимопонимания с руководством и (или) представителями собственника аудируемого лица в вопросах формы, сроков и ожидаемого общего содержания сообщений. Удовлетворяет ли двусторонний обмен информацией между аудитором и руководством и (или) представителями собственника аудируемого лица применимым требованиям законодательства и регулирующих органов	Предлагаемые нами критерии адекватности двустороннего обмена информацией основываются на положениях международного стандарта ISA 260

В настоящее время требование создавать комитеты по аудиту отсутствует в федеральном законодательстве⁸, но нам видится целесообразным принять во внимание американскую практику в этой области (Закон Сарбейнса – Оксли от 2002 г. [6]). К сожалению, вопросы организации и регламентации работы комитетов по аудиту выходят за рамки настоящей статьи, однако они могут явиться предметом новых научных исследований.

Список литературы

1. *Кодекс профессиональной этики аудиторов*: Протокол Совета по аудиторской деятельности 22.03.2012 № 4 (ред. от 27.06.2013). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. *Международный стандарт аудита №260 «Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями»* (утв. Международной федерацией бухгалтеров 15.12.2009). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. *Об акционерных обществах*: Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (с изм. и доп. от 22.12.2014 № 432-ФЗ). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. *Об аудиторской деятельности*: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (с изм. и доп. от 13.12.2010 № 358-ФЗ). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. *Об утверждении* Методических рекомендаций по организации работы Комитетов по аудиту Совета директоров в акционерном обществе с участием Российской Федерации: Приказ Росимущества от 20.03.2014 № 86. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. *О защите инвесторов путем повышения точности и надежности корпоративной информации, предоставляемой в соответствии с законами о ценных бумагах, а также для других целей*: Государственный закон США № 107-204 от 30.07.2002. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. *О Кодексе корпоративного управления*: Письмо Банка России от 10.04.2014 № 06-52/2463

8. *О порядке допуска ценных бумаг к организованным торгам*: Приказ ФСФР от 30 июля 2013 г. № 13-62/пз-н [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. *О рынке ценных бумаг*: Федеральный закон от 22.04.1996 № 39-ФЗ (с изм. и доп. от 29.12.2014 № 460-ФЗ) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

10. *Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций*: Протокол Совета по аудиторской деятельности 20.09.2012 № 6 (ред. от 27.06.2013). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

11. *Правила листинга ЗАО «Фондовая биржа ММВБ»*: Протокол заседания Совета директоров ЗАО «Фондовая биржа ММВБ» от 31.07.2014 № 4. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

12. *Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»*: Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (в ред. Постановлений Правительства РФ от 19.11.2008 № 863, от 27.01.2011 № 30). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

13. *Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника»*: Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (в ред. Постановлений Правительства РФ от 19.11.2008 № 863, от 02.08.2010 № 586). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

14. *Чмель. А.* Практика работы комитета по аудиту // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. 2014. Вып. 10 (125).

15. *Bratton W.W.* Enron and the Dark Side of Shareholder Value. URL: <http://ssrn.com/abstract=301475> (дата обращения: 24.02.2015).

Получено: 19.03.2015

References

1. *Code of professional ethics of auditors, adopted by Auditing Board of March 22, 2012.* № 4 (ed. by June 27, 2013). (In Russian).

2. International standard on auditing 260 “Communication with those charged with governance” adopted by International Federation of Accountants of December 15, 2009.

3. RF Federal Law “On Joint-stock companies” of December 26, 1995 № 208 FZ (as amended by Federal Law of December 22, 2014 № 432 FZ). (In Russian).

4. RF Federal Law “On auditing” of December 30, 2008 № 307 FZ (as amended by Federal Law of December 13, 2010 № 358 FZ). (In Russian).

5. RF Order of the Federal Property Agency “On approval of the recommendations on the organization of the Audit Committee of the Board of Directors in the joint-stock company with Russian Federation” of March 20, 2014 № 86. (In Russian).

6. USA Public Law “To protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes” of July 30, 2002 № 107-204.

⁸ За исключением АО с участием Российской Федерации [5].

7. Letter of Central Bank of Russia "On the Corporate Governance Code" of April 10, 2014 № 06-52/2463. (In Russian).

8. RF Order of FFMS "On the Procedure for admission of securities for trading on the stock exchange" of July 30, 2013 № 13-62/pz-n. (In Russian).

9. RF Federal Law "On stock market" of April 22, 1996 № 39 FZ (as amended by Federal Law of December 29, 2014 № 460 FZ). (In Russian).

10. Terms of independence of auditors and audit organizations, adopted by Auditing Board of September 20, 2012 № 6 (ed. by June 27, 2013). (In Russian).

11. CJSC "MICEX Stock Exchange" listing rules: Minutes of the Board of Directors of CJSC "MICEX Stock Exchange" of July 31, 2014 № 4. (In Russian).

12. RF Federal Rule №8 "Understanding the entity, its environment, and risk assessment of material misstatement of the audited financial statements", adopted by the RF Government Decree of September 23, 2002 № 696 "On approval of Federal Rules (Standards) on

Auditing" (as amended by RF Government Decree of November 19, 2008 № 863, RF Government Decree of January 27, 2011 № 30). (In Russian).

13. RF Federal Rule №22 "Providing information on the audit results to entity's management and owner representatives", adopted by the RF Government Decree of September 23, 2002 № 696 "On approval of Federal Rules (Standards) on Auditing" (as amended by RF Government Decree of November 19, 2008 № 863, RF Government Decree of August 02, 2010 № 586). (In Russian).

14. Chmel. A. Praktika raboty komiteta po auditu [Audit committee working practice]. *Aktsionernoe obshchestvo: voprosy korporativnogo upravleniya* [Joint-stock company: corporate governance issues], 2014, no. 10 (125).

15. Bratton, W.W. *Enron and the Dark Side of Shareholder Value*. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=301475> (accessed 24.02.2015).

The date of the manuscript receipt: 19.03.2015

AN AUDITOR'S COMMUNICATION WITH THE CLIENT'S MANAGEMENT IN THE LANGUAGE OF INTERNATIONAL (ISA 260) AND RUSSIAN (FEDERAL RULE 22) STANDARDS ON AUDITING

Dmitry V. Orlov, Candidate of Economic Sciences

E-mail: orlov.dmitry@mail.ru

Perm State University; 15, Bukireva st., Perm, 614990, Russia

Tatiana V. Konjaeva, Economist of the Planning and Economic Department

E-mail: tatyana576@mail.ru

JSC «STAR»; 140 a, Kuybysheva st., Perm, 614990, Russia

The full understanding of the activity of an entity under audit and its environment is intended to provide high-quality auditing. At the same time, the need to understand the auditors' activities by the entity's management should also be admitted. The importance of an effective two-way communication is no longer questioned in the international practice of auditing, whereas the national legislation does not contain such a requirement. In the article the authors attempt to compare ISA 260 "Communication with those charged with governance", regulating the process of mutual information exchange between the subjects of auditing, and its national analogue – Federal Rule of Auditing 22 "Providing information on the audit results to the audited entity's management and owner's representatives". During the research the original text of the international standards in English was studied by the authors. Comparative analysis of the main points of the standards was conducted, risks caused by the lack of some requirements present in the international auditing standards, but not contained in the national standards were identified. The article provides recommendations for these risks reduction to the tolerable level. The results of the research show the necessity for improving the Federal Rule of Auditing 22. Within the process of Russia's transition to international auditing standards this improvement will increase the local auditors' understanding of international requirements. It is worth noting that such a profound comparison of international and national auditing standards has not been made by researches till now.

Keywords: International Standards on Auditing, communication with those charged with governance, effective two-way communication.

Просьба ссылаться на эту статью в русскоязычных источниках следующим образом:

Орлов Д.В., Коняева Т.В. Общение аудитора с руководством клиента на языке международного (ISA 260) и российского (ФПСАД 22) стандартов аудита // Вестник Пермского университета. Сер. «Экономика» = Perm University Herald. Economy. 2015. № 3(26). С. 156–166.

Please cite this article in English as:

Orlov D.V., Konjaeva T.V. An auditor's communication with the client's management in the language of international (ISA 260) and Russian (federal rule 22) standards on auditing // Vestnik Permskogo universiteta. Seria Ekonomika = Perm University Herald. Economy. 2015. № 3(26). P. 156–166.