

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АУДИТ И АНАЛИЗ

DOI: 10.36683/2306-1758/2021-2-36/27-32

УДК 006.657.6–051

Городилов М.А.

## ПРЕДЕЛЫ ПРИМЕНЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА

**Городилов Михаил Анатольевич**

доктор экономических наук, доцент  
ФГБОУ ВО «Пермский государственный национальный исследова-  
ельский университет»; РФ, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, д. 15  
e-mail: gorodilov59@yandex.ru

**Gorodilov Mikhail Anatolievich**

Doctor of Economic Sciences, Associated Professor  
Perm State National Research University; 15 Bukireva Street,  
Perm 614990, Russian Federation  
e-mail: gorodilov59@yandex.ru

Одним из актуальных и наиболее обсуждаемых в профессиональном сообществе аудиторов вопросов является определение пределов применения Международных стандартов аудита в рамках осуществления аудиторской деятельности. Позиция законодателя, выраженная в Федеральном законе № 403-ФЗ от 01.12.2014, предусматривающая прямое и безусловное применение МСА, не прошла проверку временем. С 2021 года применение МСА в России происходит с изъятиями, которые обусловлены желанием законодателя гармонизировать стандарты аудита с иными нормами права. В статье дан обзор научных материалов по тематике исследования, рассмотрены особенности применения МСА в ряде стран, на основе чего представлена авторская позиция по данной научной проблеме.

**Ключевые слова:** аудит, стандарты, международные стандарты аудита, национальные стандарты аудита, аудиторская деятельность.

One of the most relevant and most discussed issues in the professional community of auditors is the definition of the limits of the application of International Standards on Auditing in the framework of auditing activities. The position of the legislator expressed in the Federal Law No. 403-FZ (FL) of 01.12.2014 concerning direct and complete application of the ISA has not passed the test of time. Since 2021 application of ISAs in Russia has been subject to exceptions, which are due to the desire of the legislator to harmonize audit standards with other legal norms. The article provides an overview of scientific materials on the subject of the research and examines the features of ISA use in a number of countries. The author's position on this scientific problem is presented on the basis of the overview.

**Keywords:** audit, standards, international standards on auditing, national standards on auditing, audit activity.

Городилов М.А. Пределы применения международных стандартов аудита // Экономическая среда. – 2021. – №2 (36). – С. 27-32. – <http://dx.doi.org/10.36683/2306-1758/2021-2-36/27-32>

Gorodilov M.A. Limits of application of international standards on auditing. *Economic environment*. 2021; 2 (36): 27-32. (In Russ.). – <http://dx.doi.org/10.36683/2306-1758/2021-2-36/27-32>

**Введение.** Статья 3 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» №403-ФЗ от 01.12.2014 (далее – закон №403-ФЗ) коренным образом изменила систему нормативного регулирования аудиторской деятельности России, предусмотрев в качестве обязательных к применению международные стандарты аудита (далее – МСА), принимаемые Международной федерацией бухгалтеров. МСА вторгались в сферу правоотношений аудиторов, их клиентов и стейкхолдеров – потребителей данных финансовой отчетности, именно как нормативные акты прямого действия. В этом отношении новый подход стал революционным. И на тот момент это казалось единственно правильным решением: старые подходы, основанные на внедрении в российскую практику собственных стандартов, полученных на основе не всегда качественного перевода международных стандартов-аналогов, оказались нежизнеспособными. Менее чем за 20-летний период своей истории отечественный аудит пережил три (!) серии стандартов<sup>1</sup>, разработка которых зачастую носила бессистемный характер, перевод на русский язык которых не был лишен серьезных изъянов, слабо понимаемый и принимаемый аудиторским сообществом, и многие из которых спустя короткое время становились неактуальными по причине движения вперед стандартов международных. Софизм «Ахиллес и черепаха» как нельзя лучше охарактеризовал этот начальный период развития нашей системы регулирования аудита: в то время

© Городилов М.А., 2021

<sup>1</sup> Правила (стандарты) аудиторской деятельности (ПСАД), Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД), Федеральные стандарты аудиторской деятельности (ФСАД). *Примеч. авт.*

как за короткое время мы старались «догнать» сформированный за более чем вековой период времени международный аудит, последний развивался и двигался вперед, при том что национальные стандарты не успевали за изменениями в МСА [1].

Единомоментный переход в сторону международных стандартов в аудиторской сфере изначально воспринимался стратегически осознанным шагом, призванным устранить «пропасть» между национальным и международным аудитом, и поэтому казался решением единственно правильным. Так, в пояснительной записке к законопроекту о внедрении МСА отмечалось, что «применение МСА обеспечивает унификацию национальной аудиторской практики с общепризнанной в мире практикой, большее доверие к работе аудитора, международное признание аудиторского заключения. Необходимость применения МСА обуславливается дальнейшей активизацией внешнеэкономической деятельности, инвестиционного сотрудничества российских хозяйствующих субъектов»<sup>1</sup>.

Несмотря на очевидные преимущества такого подхода, прямое применение МСА таило в себе и серьезные опасности, о которых мы предупреждали в своих публикациях. Языковой барьер, отсутствие практики международного аудита в широкой среде, появление в правоприменительной практике принципиально новых понятий, которые не имеют аналогов в «профессиональном» русском языке, и (или) законодательстве РФ, и (или) правоприменительной практике (к примеру, *assurance*, *those charged with governance* и др.), сделали МСА сложными для понимания и внедрения в российскую практику [2].

Именно поэтому, на наш взгляд, вполне логичным стало принятие Правительством РФ в конце 2020 г. Постановления, делающего МСА с 2021 года *ограниченно* используемыми на территории РФ, позволяющего *изъятия* из МСА в том случае, если какие-либо положения последних не могут быть применимы в РФ<sup>2</sup>. На первый взгляд, это может показаться неправильным с точки зрения концепции закона №403-ФЗ. С другой стороны, нужно согласиться с тем, что применение МСА в России без каких-либо изъятий было бы всегда весьма неудобным, поскольку требовало бы разрешения постоянно возникающих противоречий между МСА и иными нормативными актами в правоприменительной практике с учетом иерархии норм.

В связи с этим актуальным является вопрос о пределах применения МСА с учетом накопленного мирового опыта.

**Материалы и методы.** Вопрос, связанный с изучением степени применения МСА, нашел достаточно широкое распространение в отечественной и зарубежной литературе. При этом учеными отмечается существование трех подходов: полное принятие в качестве национальных стандартов, частичное применение с учетом национальной специфики и использование в качестве справочного материала.

Так, А. Е. Суглобов, В. И. Бобошко и И. А. Ладнюк отмечают, что в Австралии, Бразилии, Индии, Голландии и ряде других стран МСА используются в качестве основы для разработки национальных стандартов. А в странах, в которых решено не разрабатывать собственные стандарты (Кипр, Малайзия, Нигерия, Фиджи, Шри-Ланка и др.), МСА полностью используются в качестве национальных. В наиболее развитых странах (Канада, Великобритания, Ирландия, США) МСА принимаются к сведению профессиональным сообществом, поскольку имеется собственная национальная система стандартов [3]. С данными авторами соглашаются А. Н. Петров и Е. А. Иванова, отмечая при этом, что МСА, являясь *методикой* аудита, не должны восприниматься как инструмент, обеспечивающий 100-процентную гарантию качества аудита. И далее ими приводится интересное наблюдение: даже т. н. «большая четверка» не использует МСА как обязательные директивы в их профессиональной деятельности, а применяет разработанную ею систему стандартов, являющуюся при этом «ноу-хау» [4].

---

<sup>1</sup> Пояснительная записка к законопроекту №316841-6 от 17.07.2013.

<sup>2</sup> О внесении изменений в Положение о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации: Постановление Правительства РФ от 31.12.2020 №2414.

Д. В. Белоусова, А. А. Акимов формулируют причины того, почему МСА не могут быть (абсолютно, без каких-либо изъятий) применимы в России: сложность их структуры и содержания; трудность перевода; потенциальная нехватка знаний у отечественных специалистов, аудиторов; частые изменения; объективные сложности в использовании малыми и средними предприятиями, включая небольшие аудиторские организации. Кроме того, эскалация конфликта между Россией и рядом зарубежных стран на протяжении последних лет также могла быть причиной принятия решения о частичном отказе от МСА [5]. Этому мнению созвучна точка зрения У. М. Лайпанова, Т. М. Борлаковой, выделяющих три барьера на пути безусловного следования международным стандартам: отсутствие кадров; языковой барьер и высокие затраты на их внедрение [6].

Д. Л. Житников, Е. А. Звонова отмечают особую значимость МСА, которые в дополнение к Международным стандартам финансовой отчетности могут обеспечить связь России «с позициями мировой финансовой инфраструктуры» [7].

Интересной представляется точка зрения В. В. Морунова, который видит в стандартизации путь к повышению качества профессиональной деятельности. «Следование эталону», по его мнению, позволяет не только обеспечить высокую эффективность процесса, определить критерии качества проделанной аудитором работы, но и выявить «узкие» места в процессах в целях их переосмысления и постоянного улучшения [8]. Кроме того, позиция автора также сходится с точкой зрения Д. Л. Житникова, Е. А. Звоновой в том, что МСА являются «призывом к развитию отношений» с иностранными деловыми партнерами. В. В. Шведов видит в МСА позитивный инструмент, который позволит повысить уровень компетенций аудиторов [9].

На основе обобщения опыта применения МСА на Украине (в которой они признаны как национальные с 01.01.2004) Tırbakh L. & Chaban G. сформулированы важные условия эффективного применения МСА:

- с одной стороны, точность и полнота перевода МСА, т. е. осуществление последнего в полном соответствии с целью, стилем и построением оригинального текста (что иногда может оказаться неосуществимой задачей. *Примеч. авт.*); с другой стороны, создание понятного, грамматически выверенного текста на национальном языке, *который может и не быть (!) дословным переводом оригинального текста*. При этом перевод должен быть выполнен таким образом, чтобы после изучения текста международных стандартов на национальном языке заинтересованный *квалифицированный* пользователь получил представление о содержании и *смысле* МСА идентичное тому, которое он получил бы и после изучения оригинала;

- актуальность, т. е. регулярное обновление перевода МСА в соответствии с изменениями, вносимыми в их оригинальный текст (первоисточник);

- единство терминологии, используемой в переводе МСА (важное свойство МСА в оригинале, означающее применение единого понятийного аппарата на протяжении всей системы стандартов и взаимные, перекрестные ссылки в одних стандартах на положения из других стандартов);

- обеспечение прозрачности, открытости и гласности процесса перевода МСА [10].

Интересно заметить, что украинские исследователи считают обоснованным в ряде случаев обеспечение приоритетности терминологии, применяемой в ходе отечественного аудита, над терминологией, заимствованной из МСА, в целях построения более правильной методики аудиторского процесса [там же], что созвучно с теми мерами, которые предусмотрены прокомментированным выше Постановлением Правительства РФ от 31.12.2020 №2414, в определенной степени сузившим сферу применения МСА в России в 2021 году.

Utku, Mehmet & Kaуa, Yusuf, рассматривая особенности применения МСА в ислам-

ском мире, отмечают, что в условиях обращения исламских финансов<sup>1</sup> МСА не всегда неприменимы: деятельность аудиторов осуществляется в соответствии с системой исламских стандартов аудита. Последние, хотя и разработаны на основе МСА, тем не менее, концептуально иные, поскольку, выполняя свою профессию, аудитор должен убедиться, что все находится в соответствии с исламским законом и ценностями веры, в то время как в МСА этические принципы определяются не религиозными, а общечеловеческими ценностями. Именно это обуславливает наличие стандартов, аналогов которых нет в МСА, например, Islamic Finance Auditing Standard (IFAS) №4 «Testing for Compliance with Shari'a Rules and Principles by an External Audit»<sup>2</sup>, эквивалента которого в системе МСА не существует [11].

В отдельных странах, таких как Ливия, применение МСА, основанных на обеспечении независимости аудиторов, может вообще оказаться непосильной задачей. Ведь основная философия, лежащая в основе международных стандартов, заключается в том, что они сохраняют так называемую «профессиональную дистанцию», что оказалось невозможным в ливийском обществе. Действительно, с одной стороны, ливийские социальные отношения негативно влияют на способность аудиторов действовать независимо, поскольку последние становятся жертвами социальной ответственности перед семьей, друзьями и соплеменниками. С другой стороны, Ливия является страной, в которой религия пропагандирует исламские ценности, и это совершенно очевидно требует от всех мусульман особого поведения (мусульмане в соответствии со своей религиозной верой должны действовать определенным образом, демонстрируя самоконтроль, проявление совести, приказание другим действовать для общего блага в целях предотвращения совершения плохих поступков), что в контексте аудита обеспечивает соблюдение требований объективности, профессионального поведения, профессиональной компетентности, должной заботы, честности и конфиденциальности [12].

По наблюдениям O. et al. Marnet из 128 юрисдикций, использующих МСА, 80 классифицируются МВФ как страны с формирующейся экономикой [13]. Таким образом, «буквальное» применение МСА в основном свойственно тем странам, которые по *экономическим* причинам не могут обеспечить разработку и внедрение собственной системы стандартов, учитывающих в полной мере национальную специфику. Указанный вывод согласуется с эмпирическими наблюдениями Н. Chalu, который утверждает, что МСА безусловно принимаются чаще всего странами с формирующейся экономикой, а не развитыми, поскольку у первых возможностей для разработки собственных стандартов нет (мало людских и финансовых ресурсов, для этого не развиты технологии и др.). Опасность подхода, при котором МСА используются в качестве руководящих принципов для оказания помощи развивающимся странам, по мнению ученого, состоит в том, что это не всегда служит общественным интересам и создает возможность захвата профессии небольшой группой людей со своими собственными интересами [14].

В ряде случаев применение международных стандартов носило характер обязательных условий, сопряженных с интеграцией с мировыми экономическими сообществами. Так, к примеру, в 2009 г. Румынский Аудиторский совет включил МСА в свои национальные стандарты аудита. Эти изменения связываются с вступлением Румынии в Европейский союз 01.01.2007. При этом в условиях посткоммунистического общества румынские аудиторские организации и аудиторы с готовностью приняли МСА [15].

**Результаты и обсуждение.** Фундаментальная важность аудита основана на его роли, сформулированной Мауцем и Шарафом в их работах о философии аудита. По их мнению, данные финансовой отчетности являются важной основой для эффективного и стратегиче-

---

<sup>1</sup> Понятие исламских финансов можно определить как систему, в которой все виды финансовой деятельности и финансовые операции осуществляются в соответствии с исламскими правилами. Большинство сделок исламского финансирования, в основном, основаны на торговле и состоят из ряда контрактов, которые приносят инновации в деловую жизнь. Эти операции аналогичны традиционным финансовым операциям, но основаны на правилах фикха и предоставляют альтернативные виды финансирования для исламского сегмента. Исламская финансовая система берет свой источник из исламского права. *Примеч. авт.*

<sup>2</sup> «Тестирование на соответствие правилам Шариата и принципы внешнего аудита». *Перевод авт.*

ского распределения ресурсов в целях повышения благосостояния общества. Как таковой аудит несет ответственность за доказательственное подтверждение финансовых данных, отражающих экономические события и условия функционирования организации за отчетный период, включенные в финансовую отчетность, путем их проверки, с тем чтобы сформировать мнение о достоверности последних [14].

Интернационализация рынков бизнеса и капитала приведет к созданию экономической среды, в которой гармонизированные и принятые всеми процедуры составления и контроля финансовой отчетности могут принести пользу инвесторам, кредиторам, финансовым инвесторам, бухгалтерам и аудиторам в международном масштабе [16]. Кроме этого, применение стандартов призвано обеспечить качество процесса, в том числе в аудиторской деятельности [там же].

Основным сдерживающим применение МСА фактором является трудность их перевода с американского варианта английского языка, использующего особую орфографию, грамматику и стилистику [17].

Внедрение МСА должно происходить с осторожностью, с постоянной «оглядкой» на национальную систему корпоративно-правовых норм, не допуская возникновения смысловых конфликтов.

**Заключение.** Таким образом, по результатам исследования следует вывод об обоснованности корректировки концептуального подхода, выраженной в Постановлении Правительства РФ от 31.12.2020 №2414, обуславливающей ограничения в прямом применении МСА в России, которое с 2021 года не должно быть безусловным, идущим вразрез с системой корпоративно-правовых норм и взаимоотношений между участниками рынка.

#### Список источников:

1. Городилов М.А. Развитие системы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации : Монография. – Москва : Финансы и статистика, 2009. – 480 с. – ISBN 9785279034499.
2. Городилов М.А. Стратегия развития кафедры учета, аудита и экономического анализа ПГНИУ // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов : Сборник научных статей / Под общей редакцией Т.Г. Шешуковой : Пермский государственный национальный исследовательский университет. – Пермь: Пермский государственный национальный исследовательский университет, 2016. – С. 3-12.
3. Суглобов А.Е. Состояние и проблемы адаптации международных стандартов аудита в России / А.Е. Суглобов, В.И. Бобошко, И.А. Ладнюк // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – №2. – С. 20-31.
4. Петров А.Н. Проблемы внедрения международных стандартов аудита в России / А.Н. Петров, Е.А. Иванова // Анализ и современные информационные технологии в обеспечении экономической безопасности бизнеса и государства : Сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов / РЭУ им. Г.В. Плеханова. – Москва : Издательство «Аудитор», 2016. – С. 312-319.
5. Белоусова Д.В. Проблемы и перспективы применения международных стандартов аудита в России / Д.В. Белоусова, А.А. Акимов // Экономика и социум. – 2017. – №5-1(36). – С. 163-168.
6. Лайпанов У.М. Актуальные проблемы применения международных стандартов аудита в российской практике / У.М. Лайпанов, Т.М. Борлакова // Вестник Евразийской науки. – 2018. – Т. 10. – №1. – С. 19. – <https://esj.today/PDF/09ECVN118.pdf>.
7. Житников Д.Л. Вопросы влияния международной экономической стандартизации на мировую финансовую архитектуру / Д.Л. Житников, Е.А. Звонова // International Independent Scientific Journal. – 2021. – №24-2. – С. 16-20.
8. Морунин В.В. Применение международных стандартов аудита в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими аудиторскую деятельность // Управленческий учет. – 2021. – №2-1. – С. 101-107.
9. Шведов В.В. Проблемы внедрения международных стандартов аудита в Российской Федерации // Российские регионы в фокусе перемен : Сборник докладов XV Международной конференции, Екатеринбург, 10-14 ноября 2020 года. – Екатеринбург: ООО «Издательство УМЦ УПИ», 2021. – С. 192-194.

10. Tirbakh, Lesia & Chaban, Galina. (2020). Recognition of international standards of audit activity in Ukraine. University Economic Bulletin. 92-97. 10.31470/2306-546X-2020-47-92-97. URL: <https://economic-bulletin.com/index.php/journal/article/view/721/730>.
11. Utku, Mehmet & Kaya, Yusuf. (2020). Islamic Finance Auditing Standards and Its Status Against International Standards on Auditing. In book: Studies at the Crossroads of Management & Economics Publisher: IJOPEC Publication Limited. 2020. Pp. 373-387.
12. Eltweri, Ahmed & Faccia, Alessio & Cavaliere, Luigi Pio Leonardo. (2020). The role of culture on the adoption of International Standards on Auditing in the developing countries: An institutional perspective. Journal of Governance and Regulation (print). 9. 162-171. 10.22495/jgrv9i4art14.
13. Marnet, Oliver & Soobaroyen, Teerooven & Boolaky, Pran & Ghattas, Peter. (2019). International Standards on Auditing (ISAs): conflicting influences on implementation.
14. Chalu, Henry. (2021). Adoption of International Standards on Auditing by Small and Medium-Sized Practices in Tanzania: An Examination of Critical Factors. 9. 53-88.
15. Chong, H Gin & Gurau, Calin. (2011). Are the Romanian firms ready for the International Standards on Auditing?
16. Toudas, Kanellos. (2018). The International Standards on Auditing as a convergence parameter between US GAAP and IFRS. 14. 15-22. 10.22495/cbv14i3art2.
17. Pasko, Oleh. (2014). Audit's terminology in Ukraine in the context of translation of International standards on auditing. 4. 161-168.

*Статья поступила 05.06.2021 г.*