

УДК 657.1

¹*Ш. И. Алибеков*, ²*В. В. Морун*

¹ Северо-Кавказский институт (филиал) Всероссийского государственного университета юстиции (РПА Минюста России), Республика Дагестан, г. Махачкала, email: shahizin@mail.ru

² Казанский филиал ОЧУ ВО «Российская Международная академия туризма» (Казанский филиал РМАТ), Республика Татарстан, г. Казань, email: v_morunov@mail.ru

ВЛИЯНИЕ НОРМАТИВНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ НА КАЧЕСТВО АУДИТА

Ключевые слова: качество аудита, качество аудиторской деятельности, аудит, аудиторская деятельность, международные стандарты аудита, федеральные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности

В статье рассмотрен вопрос о влиянии нормативных изменений, связанных с переходом на новые федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ), составленных в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), на качество аудита и аудиторской деятельности.

¹*Sh. I. Alibekov*, ²*V. V. Morunov*

¹North Caucasus Institute (branch) of the All-Russian State University of Justice (RPA of the Ministry of Justice of Russia), Republic of Dagestan, Makhachkala, email: shahizin@mail.ru

²Kazan branch of PEI HE "Russian International Academy of Tourism" (Kazan branch of RIAT), Republic of Tatarstan, Kazan, email: v_morunov@mail.ru

INFLUENCE OF REGULATORY CHANGES IN ACCOUNTING LEGISLATION ON AUDIT QUALITY

Keywords: audit quality, audit quality, audit, audit activity, international auditing standards, federal accounting standards, international financial reporting standards

The article discusses the impact of regulatory changes associated with the transition to new federal accounting standards (FSBU), drawn up in accordance with international financial reporting standards (IFRS), on the quality of audit and audit activities

Тематика повышения качества аудита и аудиторской деятельности в последние годы привлекают повышенное внимание со стороны исследователей данной проблематики. И причин этому также достаточно. В связи с внесением последних изменений в стандарты ведения бухгалтерского учета, существенно меняющими подходы к ведению бухгалтерского (финансового) учета с ориентацией на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), а также с учетом реализации Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года – рассматриваемая тематика получила новый виток развития и требует внимания.

Цель исследования

Исследование влияния нормативных изменений в законодательстве о бухгалтерском учете на качество аудита в рамках

одновременного перехода на международные стандарты аудита и реализации Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года

Материал и методы исследования

В качестве источников и материалов для исследования служат нормативные правовые акты, а также материалы исследований, проведенных автором ранее. В работе использованы теоретические и эмпирические методы научного исследования, такие как методы анализа и синтеза, методы сравнения, методы наблюдения и моделирования

Результаты исследования и их обсуждение

Проблематика исследования качества аудита во многом зависит от ряда факторов, не позволяющих однозначно

идентифицировать степень качественности проведенного аудита, как, прежде всего, услуги, оказываемой в рамках гражданско-правового договора.

Как нам представляется, дело не только в том, что ряд категорий, определенных и процессов не имеют собственного методологического закрепления на нормативном уровне. Например, в отечественном гражданском законодательстве фактически отсутствует (не введен) термин «услуга»: самое близкое к практике применения определение «услуги» введено в пункте 5 статьи 38 части 1 Налогового кодекса РФ [1], в соответствии с которым под услугой (для целей налогообложения) признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Или ещё пример в отношении термина «качество аудита» или «качество аудиторской деятельности»: в приложении 1 «Трудности определения качества аудита» к документу «Концепции качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита» [12] (далее – Концепция качества аудита) указано, что качество аудита – это сложное понятие, и на данный момент не существует четкого определения, которое имело бы всеобщее признание. Учитывая, что данный документ опубликован на сайте Минфина РФ, предполагаем, что такое отсутствие определения категории (или категорийная неопределенность) является официальной позицией ведомства.

Продолжая логику статьи, и характеризуя ряд факторов, продолжим, что кроме отсутствия методологического закрепления ряда понятий и процессов на нормативном уровне, важное влияние оказывают изменения, происходящие в этих процессах, и, прежде всего, – на нормативном (законотворческом) уровне. В частности, на качество аудита кроме ощутимого влияния от официальной ратификации [4, 5] и внедрения международных стандартов аудита (МСА) в отечественную аудиторскую практику оказывают также влияние и два достаточно новых фактора:

1) утверждение на официальном уровне Концепции развития аудиторской

деятельности в Российской Федерации до 2024 года [11] (далее – Концепция развития аудита),

2) кардинальное изменение подходов к отражению в бухгалтерском учете с соответствующим раскрытием в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о элементах финансовой отчетности (активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах) [6], сформулированных в виде новых федеральных стандартов бухгалтерского учета [7, 8, 9, 10], построенных на основе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Исследование влияния на качество аудита первого фактора проводилось нами в более ранних работах [15, 16]. Далее рассмотрим влияние второго фактора.

Итак, основным документом, регулирующим аудиторскую деятельность как самостоятельную профессиональную отрасль, как нам представляется, является Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [2] (далее – Закон № 307-ФЗ), нормами которого (статья 10 «Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов») определено, что аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы, а также обязаны проходить внешний контроль качества своей работы. По сути, в статье введено и формализовано понятие «качество аудита», которое должно осуществляться изнутри, а также из внешних источников. К сожалению, как нами раскрывалось ранее, нормы статьи 10 не позволяют в полной мере сделать выводы о порядке осуществления контроля качества аудита, но, одновременно, констатируем, что данная законодательная инициатива наконец-то здесь раскрыта. При этом, имеется ряд нормативных документов и документов нормативного характера, позволяющих в принципе сформировать видение законодателя в отношении качества аудита и его дальнейшего развития, такие как Концепция развития аудита [11] и Концепция качества аудита [12].

При этом, если Концепция развития аудита [11] формулирует в основном только идейные лозунги и обозначает проблематику развития аудита, то Кон-

цепция качества аудита [12] на теоретическом уровне раскрывает категорию «Качество аудита» и в достаточной степени демонстрирует многосложность и важность этой категории. В частности, в соответствии с подразделом 8 раздела «Обзор» Концепции качества аудита [12] в концепции выделены следующие пять элементов:

- 1) исходные параметры;
- 2) параметры процесса;
- 3) результаты;
- 4) основные виды взаимодействия в системе финансовой отчетности;
- 5) факторы внешней среды.

Среди всех элементов в рамках данного исследования более всего нас интересует пятый элемент – «факторы внешней среды», описанный в подразделе 17 того же раздела «Обзор» Концепции качества аудита [12], в соответствии с которым выделяют ряд факторов внешней среды, таких как законы и нормативные акты и корпоративное управление, которые способны повлиять на характер и качество финансовой отчетности, а значит, прямо или косвенно на качество аудита. При этом, во всех применимых случаях аудиторами должны учитываться данные факторы и, соответственно, приниматься меры при определении того, какие способы лучше всего использовать для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в ходе проведения аудиторской проверки.

Более детальное раскрытие факторов внешней среды проведено в подразделах 80-135 раздела «5. Факторы внешней среды», содержащего 10 блоков, среди которых в рамках темы данного исследования нас интересуют блоки «5.2 Законы и нормативные акты, касающиеся финансовой отчетности», «5.3 Применимая концепция подготовки финансовой отчетности». Представляется, что в данных блоках выделены именно темы факторы внешней среды, которые непосредственно демонстрируют или, точнее, описывают влияние нормативных изменений в законодательстве о бухгалтерском учете на качество аудита.

В частности в блоке «5.2 Законы и нормативные акты, касающиеся финансовой отчетности» указывается, что законы и нормативные акты, касающиеся финансовой отчетности, как правило,

принимаются в ответ на необходимость подотчетности организаций своим акционерам. Для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам и которые характеризуются дистанцией между собственниками и руководством, предусмотрены нормативные акты и требования по раскрытию финансовой отчетности, направленные на защиту интересов акционеров, не имеющих доступа к внутренней финансовой информации [12]. Отдельно в рамках данного блока в концепции указывается, что законы и нормативные акты могут напрямую воздействовать на характер и объем информации, отражаемой в финансовой отчетности, которая предоставляется определенным группам заинтересованных сторон, особенно если такие законы и нормативные акты реализуются и применяются надлежащим образом, т.е. в соответствии с законом.

В блоке «5.3 Применимая концепция подготовки финансовой отчетности» Концепции качества аудита указано, что концепция подготовки финансовой отчетности является важнейшим фактором качества финансовой отчетности, она помогает руководству принимать решения в области бухгалтерского учета и обеспечивает последовательность применения соответствующих стандартов. Вместе с тем излишне усложненная концепция подготовки финансовой отчетности может затруднить формирование у руководства представления о требованиях к бухгалтерскому учету и осуществление лицами, отвечающими за корпоративное управление, эффективного контроля за процессом подготовки финансовой отчетности [12]. Здесь же указано, что характер и сложность концепции подготовки финансовой отчетности также могут повлиять на восприятие качества аудита.

Отдельно в подразделе 93 блока 5.3. Концепции качества аудита отмечен, считаем, ключевой вывод, который отчасти наглядно демонстрирует всю проблематику данного исследования: в последние годы финансовая отчетность ориентирована на обеспечение потребностей пользователей отчетности в получении финансовой информации, которая более уместна, даже если такая информация является более субъ-

активной и менее надежной, что, в частности, привело к появлению тенденции к расширенному использованию оценок справедливой стоимости и других расчетных значений, что, в свою очередь, означает значительную неопределенность оценки; при этом раскрытие информации о базовых допущениях и неопределенности оценки является неотъемлемой частью достоверного представления соответствующих сумм в финансовой отчетности [12]. В результате возможность проведения аудита (аудируемость) такой финансовой информации в достаточной степени подвергается сомнению, поскольку такая финансовая информация объективно в меньшей степени поддается проверке, чем достаточно проверяемые статьи финансовой отчетности (например, денежные средства) [12].

Особое внимание при проведении данного анализа следует уделить и особенностям применения Концепции качества аудита. Учитывая, что Концепция качества аудита является документом рекомендательного характера, а не нормативным правовым актом, то степень её нормативного содержания и возможности регулирования качества аудита, по сути, не должна выходить за рамки рекомендаций. Однако, учитывая, что понятийный аппарат и методология качества аудиторской деятельности во многом переложены в рамки и формат внутреннего контроля (ст. 10 Закона № 307-ФЗ [2]), то, как нам представляется, Концепция качества аудита во многом выражает позицию Министерства финансов РФ в вопросах понимания и регулирования качества аудита, и, соответственно, является документом, содержащим правоприменительные нормы, т.е. является документом, содержащим элементы нормативного правового акта. А учитывая, что Концепция качества аудита принята Международной федерацией бухгалтеров и рекомендована для применения на территории Российской Федерации Советом по аудиторской деятельности, то остается открытым вопрос о полноте применения по сути западного документа, ратифицированного на территории РФ без учета ряда отечественных правоприменительных особенностей.

В части применения новых федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ), следует также остановиться на ряде факторов, по сути, и теоретически описанных в нормах Концепции качества аудита (блок 5.2 Концепции качества аудита), но не формализованных в качестве отдельных факторов в рамках действующих нормативных правовых актов, регламентирующих качество аудиторской деятельности. Речь идет о применении правил международных стандартов бухгалтерского учета в российской аудиторской практике.

В частности, в соответствии с нормами статьи 21 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [3] (далее – Закон № 402-ФЗ), к документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся в том числе:

- 1) федеральные стандарты бухгалтерского учета, федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов;
- 2) отраслевые стандарты бухгалтерского учета, отраслевые стандарты бухгалтерского учета государственных финансов;
- 3) нормативные акты Центрального банка Российской Федерации, предусмотренные частью 6 настоящей статьи;
- 4) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 5) стандарты экономического субъекта [3].

Отдельного внимания в данном перечне заслуживает сам подход законодателя: с одной стороны, он вводит новые ФСБУ, ориентированные на нормы и требования МСФО [6, 7, 8, 9], а с другой – вводит отличающиеся от требований МСФО отечественные модели. Например, анализ норм из вышеприведенной статьи 21 Закона № 402-ФЗ позволяет сделать вывод о статусе «документов в области регулирования бухгалтерского учета» (например рекомендаций в области бухгалтерского учета [3]) как документов, содержащих признаки нормативного правового документа, и на этом основании – подлежащих обязательному применению на территории России. Или, другой пример, утверждение и регистрация ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»,

стандарта, аналога которому в МСФО нет (считаем, что отсутствие аналогов связано, в первую очередь, с особенностями нормотворчества и отечественной практикой применения ФСБУ).

Подобные особенности, считаем, значительно осложняют процесс проведения аудита и, соответственно, осложняют процессы оценки качества аудита со стороны внутренних и внешних пользователей, создают дополнительные риски.

Отдельно, считаем, стоит выделить и сами ФСБУ, в тексте которых зачастую указываются термины и категории, подлежащие применению в МСФО, но их внедрение в отечественную бухгалтерскую профессию может повлечь ряд значительных МСФО-ориентированных пояснений и раскрытий в рамках подготовленной бухгалтерской (финансовой) отчетности, что также одновременно влияет и на качество аудиторской деятельности в части:

- неправильного применением ФСБУ,
- неверной трактовки ряда категорий (например, категории «справедливая стоимость»),
- широкими возможностями по внедрению стандартов экономического субъекта (ст. 21 Закона № 402-ФЗ).

Выводы

Проведенный анализ норм Закона № 402-ФЗ, норм Концепции качества аудита и норм ФСБУ позволяют сделать основательные выводы о значительном влиянии нормотворческих (в бухгалтерском законодательстве) процессов на качество аудита. Это связано как с нормативной неопределенностью по ряду документов, так и с наложением законодателем дополнительной ответственности за организацию бухгалтерского учета в рамках утверждения внутренних стандартов ведения учета (стандартов экономического субъекта).

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 02.07.2021) // СПС «Консультант плюс», 2021.
2. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 11.06.2021) // СПС «Консультант плюс», 2021.
3. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020) // СПС «Консультант плюс», 2021.
4. Постановление Правительства РФ от 11.06.2015 № 576 (ред. от 31.12.2020) «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации» // СПС «Консультант плюс», 2021.
5. Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 30.12.2020) «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.01.2019 № 53639) // СПС «Консультант плюс», 2021.
6. Приказ Минфина России от 05.06.2019 № 83н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учёта на 2019 – 2021 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 18 апреля 2018 г. № 83н» (Зарегистрировано в Минюсте России 27.06.2019 № 55062) // СПС «Консультант плюс», 2021.
7. Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (вместе с «ФСБУ 25/2018...») (Зарегистрировано в Минюсте России 25.12.2018 № 53162) // СПС «Консультант плюс», 2021.
8. Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019...») (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 № 57837) // СПС «Консультант плюс», 2021.
9. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (Зарегистрировано в Минюсте России 15.10.2020 № 60399) // СПС «Консультант плюс», 2021.
10. Приказ Минфина России от 16.04.2021 № 62н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (Зарегистрировано в Минюсте России 07.06.2021 № 63814) // СПС «Консультант плюс», 2021.

11. Распоряжение Правительства РФ от 31.12.2020 № 3709-р «Об утверждении Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года» // СПС «Консультант плюс», 2021.

12. Концепция качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита (Текст документа приведен в соответствии с публикацией на сайте <http://minfin.ru> по состоянию на 19.01.2017) // СПС «Консультант плюс», 2021.

13. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2016 год (приложение к письму Минфина России от 28.12.2016 № 07-04-09/78875) // СПС «Консультант плюс», 2021.

14. Алибеков Ш.И., Морунов В.В. Понятие «качество аудита» в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими аудиторскую деятельность // Финансовый бизнес. 2021 № 3. С. 3-5.

15. Морунов В.В. Повышение качества аудиторских услуг как основная задача реализации Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации // Управленческий учет. 2021. № 5 -2 . С. 367-372.

16. Морунов В.В. К вопросу о концептуальном развитии качества аудита в России // Управленческий учет. 2021. № 9-3. С. 635 – 640.