

УДК 657.1

В.В. Морун

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

ПРОБЛЕМАТИКА ОПРЕДЕЛЕНИЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С НОРМАМИ ОТЕЧЕСТВЕННОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Ключевые слова: контроль качества аудиторской деятельности, качество аудита, качество аудиторской деятельности, аудиторские организации, аудиторы, индивидуальные аудиторы, аудит, аудиторская деятельность, международные стандарты аудита.

В статье рассмотрен вопрос о проблематике определения качества аудиторской деятельности в рамках отечественного законодательства, а также о роли качества аудита в системе контроля аудиторской деятельности с учетом последних нормативных изменений в законодательстве России.

V.V. Morunov

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

THE PROBLEM OF DETERMINING THE QUALITY OF AUDITING ACTIVITIES IN ACCORDANCE WITH NORMS OF DOMESTIC LEGISLATION

Keywords: audit quality control, audit quality, audit quality, audit organizations, auditors, individual auditors, audit, audit activity, international auditing standards.

The article deals with the problem of determining the quality of audit activity within the framework of domestic legislation, as well as the role of audit quality in the audit control system, taking into account the latest regulatory changes in Russian legislation.

Процессы, связанные с определением и оценкой качества аудиторской деятельности с целью повышения её эффективности, занимают одно из центральных мест в исследованиях специалистов, изучающих качества аудита. В связи с рядом нормативных изменений в законодательстве об аудиторской деятельности, а также с переходом на применение международных стандартов аудита как основных применяемых стандартов работы в отечественной аудиторской практике, а также – с началом реализации Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года – данная проблематика получила новый виток развития и требует внимания в настоящее время.

Цель исследования

Исследование нормативного регулирования контроля качества аудиторской деятельности в тренде внесения изменений в законодательство об аудиторской деятельности, а также в рамках перехода на международные стандарты аудита и реализации Концепции развития ауди-

торской 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

Тематика исследования контроля качества аудиторской деятельности в общем виде концептуально соответствует системе контроля качества аудиторской деятельности. Однако последние нормативные изменения внесли ряд корректив в понимание и общее видение.

В самом общем виде контроль и надзор за деятельностью субъектов аудиторской деятельности, осуществляющих аудиторские проверки (аудиторских ор-

ганизаций, аудиторов), в рамках ответственного аудиторского законодательства, возможно классифицировать в следующем виде:

- 1) внутренний контроль качества работы,
- 2) внешний контроль аудиторской деятельности.

В частности, в отношении организации внутреннего контроля аудиторской деятельности следует напомнить, что в соответствии с нормами п. 1 статьи 10 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [1] (далее – Закон № 307-ФЗ) субъекты аудиторской деятельности (аудиторская организация, индивидуальный аудитор) обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы [1]. При этом принципы осуществления внутреннего контроля качества работы субъектов аудиторской деятельности (аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов) и требования к организации такого контроля регламентируются стандартами аудиторской деятельности (т.е. в рамках международных стандартов аудита). При этом и одновременно, за Банком России остается право устанавливать дополнительные к установленным стандартами аудиторской деятельности (т.е. международными стандартами аудита) требования к организации внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций на финансовом рынке [1].

А в части организации внешнего контроля аудиторской деятельности в соответствии с п. 2 ст. 10 Закона № 307-ФЗ субъекты аудиторской деятельности (аудиторская организация, аудитор) должны:

- 1) проходить внешний контроль деятельности, в том числе предоставлять всю необходимую для осуществления проверки документацию;
- 2) участвовать в осуществлении саморегулируемой организацией аудиторов (далее – СРО аудиторов) внешнего контроля деятельности других членов этой организации [1].

При этом, в соответствии с п. 3 ст. 10 Закона № 307-ФЗ внешний контроль деятельности субъектов аудиторской деятельности (аудиторских организаций, аудиторов) осуществляют:

1) СРО аудиторов – в отношении аудиторских организаций, аудиторов;

2) уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору – в отношении аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям [1].

Таким образом, законодатель в достаточно однозначной степени обозначил тезис об определении и оценке качества аудиторской деятельности только в рамках осуществления внутреннего контроля. Учитывая это, предполагаем, что дальнейшие исследования в области качества аудита предпочтительнее развивать в направлении внутреннего контроля аудиторской деятельности, основывающегося в основном на внутренних стандартах субъекта аудиторской деятельности (аудиторской организации, индивидуального аудитора).

Отдельного внимания заслуживает и динамика внесенных изменений в законодательство об аудиторской деятельности, среди которых следует остановиться в первую очередь на изменениях, связанных с категорированием качества аудиторской деятельности в рамках Закона № 307-ФЗ.

Так в предпоследней редакции Закона № 307-ФЗ нормативное регулирование в части контроля качества аудит обозначалось намного чаще. При этом наибольшие изменения произошли в отношении статьи 10 Закона № 307-ФЗ, которая ранее именовалась как «Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов», а в последней измененной редакции – «Контроль и надзор за деятельностью аудиторских организаций, аудиторов». Даже по направлению реконструкции наименования статьи можно сформулировать вывод об изменении подхода законодателя к пониманию и регулированию качества аудита.

Конечно, вывод об исключении термина «качество аудита» в данном случае излишен, но и понимание нормативных изменений в достаточной степени также объяснимо. В более ранних работах [8,9,11] нами уже озвучивалась проблема четкого категорирования термина «качества аудита» и описание процессов оценки качества аудиторской деятельности с точки зрения многосложности данной категории. При этом следует

напомнить, что в рамках документа «Концепция качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита» (далее – Концепция качества аудита), опубликованного на сайте финансового ведомства 19.01.2017 [7], описывается подобная проблематика. Так, например, в рамках Приложения 1, которое так и называется «Трудности определения качества аудита», изложены достаточные обоснования сложности определения качества аудита и его места в структуре контроля над аудиторской деятельностью. При этом во главу угла ставится определенно четкий вывод авторов Концепции качества аудита: термин «качество аудита» должен быть:

- 1) четко определен,
- 2) общественно признан (п. 1 Приложения 1 Концепции качества аудита) [7].

Далее по тексту Приложения 1 Концепции качества аудита обосновывается этот вывод. Так, в частности, в п. 2 Приложения 1 рассмотрена «цель аудита» как повышение степени уверенности потенциальных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности в представленной проаудированной информации. При этом в качестве основного критерия приводятся достаточные аудиторские доказательства качества, подготовленной бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности [7]. Здесь следует уточнить, что на сайте финансового ведомства, вероятно, опубликован перевод западного подхода к Концепции качества аудита, который так и хочется отредактировать в этой части с учетом отечественной бухгалтерской специфики. Например, изменить термин «применимая концепция подготовки финансовой отчетности» на «применяемые правилами подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности (включая правила и требования принятой Учетной политики) экономическое субъекта».

Вернемся к исследованию качества аудиторской деятельности. В п. 3 Приложения 1 авторами Концепции качества аудита сформулирован тезис о возможности применения профессионального суждения с целью более достоверно-

го проведения аудита. Напомним, что в соответствии с пп. «к» п. 13 раздела «Определения» Международного стандарта аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» [3] (далее – МСА 200) профессиональное суждение – это применение соответствующих знаний, опыта и навыков в контексте стандартов аудита, бухгалтерского учета и этических стандартов, при принятии обоснованных решений о надлежащих планах действий в обстоятельствах конкретного аудиторского задания. Другими словами, не все ситуации, с которыми сталкивается профессиональный аудитор, возможно стандартизировать, и в этом и есть одна из основных сложностей оценки качества аудиторской деятельности, поэтому в ряде ситуаций возможно обоснование позиции аудитора, основанное на его опыте, компетенциях и навыках, которые в достаточной степени также могут служить подтверждением уровня качества осуществляемого аудита. Но вопрос оценки принятых решений аудитора только на основе его профессионального суждения, считаем, остается открытым.

В качестве отдельного тезиса в п.4 Приложения 1 Концепции качества аудита приводится позиция о важности международных стандартов аудита (МСА) как об основе, обеспечивающей качество аудита [7] с отсылкой на нормы п. 11 МСА 200 [3]. При этом здесь же, в пункте 4 Приложения 1 Концепции, авторы сами же подчеркивают, что большая часть норм и требований, содержащихся в МСА:

- либо создают основу для формирования суждений в ходе аудита,
- либо нуждаются в выработке профессионального суждения для их надлежащего применения [7].

По этому поводу, а также в дополнение к ранее опубликованным работам [10], отметим, что сформулированный подход, по сути вкладывает в достаточной степени новый тезис в суть Концепции качества аудита: без выражения профессионального суждения аудит провести невозможно. Поэтому логичным, на наш взгляд, является вывод: чтобы проводить аудит на достаточно каче-

ственным уровне необходимо осуществлять его квалифицированными специалистами, обладающими возможностями и способностью выражать суждение об объектах аудита профессионально в достаточной степени. Другими словами, кроме оценки качества проведенного аудита необходимо также осуществлять оценку профессионализма аудиторской команды, что, в некотором роде, зачастую проблематично и не имеет нормативной и практической основы.

В части раскрытия подхода о роли международных стандартов аудита как фундаментальной основы для формулирования Концепции качества аудита, считаем, следует дополнить, что в соответствии с п. 2 ст. 1 Закона № 307-ФЗ под стандартами аудиторской деятельности в целях применения Закона № 307-ФЗ, а, следовательно, и Концепции качества аудита понимаются международные стандарты аудита (МСА), принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации [1]. Здесь же отдельно следует также учитывать положения Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года, утвержденной Распоряжением Правительства РФ от 31.12.2020 № 3709-р [6], в соответствии с которой целевая модель организации, регулирования, осуществления аудиторской деятельности, а также контроля (надзора) за аудиторской деятельностью основывается на современных международно признанных стандартах (международных стандартах аудита) [6]. Учитывая положения Концепции развития аудиторской деятельности, описанная целевая модель также устанавливает критерии определения качества аудиторской деятельности.

В качестве вывода вышеописанным в п. 4 Приложения 1 тезисам – в п. 5 авторами формулируется своего рода вывод: «поэтому аудит – это такой вид деятельности, где компетентные лица, опираясь на свой опыт и придерживаясь принципов честности, объективности и профессионального скептицизма, имеют возможность формировать надлежащие профессиональные суждения, которые подтверждаются фактами и обстоятельством задания» [7]. Конечно,

этот вывод абсолютно справедлив, но в рамках Концепции качества аудита он не предлагает инструментов по возможной оценке такого качества, а скорее наоборот – затрудняет его. Речь идет об оценке степени применяемых аудиторами принципов в профессиональной сфере, таких как честность, объективность и профессиональный скептицизм, обладающих кроме всего прочего ещё и оттенком личности аудитора.

Далее в этом же пункте 5 авторы в довесок уже к вышеуказанным принципам, добавляют качества аудитора, которые также невозможно оценить: настойчивость и упорство (чтобы обеспечить внесение необходимых изменений в финансовую отчетность, а в тех случаях, когда такие изменения не вносятся, – включение в аудиторское заключение надлежащей оговорки) [7]. Здесь необходимо отметить, что авторами Концепции качества аудита в один ряд с принципами аудитора (честность, объективность и профессиональный скептицизм) поставлены его качества (настойчивость и упорство). Эти категории, безусловно оценить затруднительно, и, вероятно, вообще невозможно. Но в таком случае логичным является вывод и о всей логике оценки качества аудита.

Также в п. 6 Приложения 1 Концепции авторами описываются факторы, усложняющие оценку качества поведенного аудита, в частности:

1) наличие или отсутствие существенных искажений в проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности – дает лишь частичное представление о качестве аудита;

2) все аудиторские задания разные, и вопрос о том, какие из аудиторских доказательств будут достаточными и подтверждающими позицию аудитора, в некоторой степени является предметом суждения;

3) различные заинтересованные стороны имеют различные представления о качестве аудита (адресный субъективизм);

4) доступна ограниченная информация об оказанной аудиторской услуге и результатах проведенного аудита [7].

Авторы Концепции также подчеркивают, что используемая на практике модель аудита отражает присущие аудиту

ограничения, и призвана обеспечить разумную, а не абсолютную уверенность, а это говорит о возможности существования необнаруженных существенных искажений (п. 9 Приложения 1 Концепции качества аудита) [7]. Таким образом, закономерным является вывод о необходимости идентификации ограничений и о возможности оценки степени влияния ограничений с целью минимизации их влияния.

Кроме того, авторы Концепции совершенно справедливо утверждают, что концептуально «достаточные надлежащие аудиторские доказательства» и «разумная уверенность» тесно взаимосвязаны. При этом ни одной из этих категорий невозможно нельзя дать в достаточной степени удовлетворяющее интересы всех сторон определение, но обе категории необходимо использовать в контексте имеющихся стандартов и сложившейся аудиторской практики (п. 10 Приложения 1 Концепции качества аудита) [7].

Возвращаясь к вопросу профессионального суждения, в рамках Приложения 1 приводится тезис о невозможности моделирования аудиторских процедур по причине не существования одинаковых аудируемых лиц, и, как следствие, необходимости применения инструментов профессионального суждения при определении степени достаточности надлежащих аудиторских доказательств. При этом при формировании профессионального суждения должны учитываться масштабы, характер и уровень сложности аудируемого лица, отрасль и нормативно-правовая среда, в которой аудируемое лицо ведет свою деятельность, а также аудитором должна проводиться оценка рисков наличия существенных искажений в подготовленной руководством бухгалтерской (финансовой) отчетности (п. 11 Приложения 1 Концепции качества аудита) [7].

Отдельно обращено внимание и на публичные компании: в деятельности аудируемых лиц, ценные бумаги которых обращаются на организованных торгах, заинтересованные стороны (лица) могут иметь доступ к связанной с аудитом информации, которая была доведена до всеобщего сведения (до официального опубликования). В деятельности ряда других компаний заинтере-

сованные стороны часто могут иметь прямой доступ к аудиторам и получать как официальную, так и неофициальную информацию о деятельности, способную оказывать непосредственное влияние на их представления о качестве осуществляемого аудита (п. 14 Приложения 1 Концепции качества аудита) [7]. В этой части следует дополнить вывод авторов Концепции качества аудита, что подобные ситуации зачастую носят более практический характер, чем другие приведенные трудности определения качества аудита. Причина кроется в возмездности оказываемых аудиторских услуг, а также – в отсутствии сегодня инструментария, направленного на минимизацию описанного ограничения в практическую плоскость.

Одним из частных ограничений в вопросах оценки качества проведенного аудита, является вопрос ограничения (не превышения лимита) затрат на проведение аудита, а также о завершении аудита в кратчайшие сроки и уменьшении вмешательства в текущую деятельность аудируемого лица (п. 16 Приложения 1 Концепции качества аудита) [7]. Подобные трудности связаны с наличием достаточно большого рынка аудиторских компаний, для которых качество аудиторской деятельности зачастую встает на чашу весов с экономической составляющей в части оказываемой аудиторской услуги. В этом вопросе, считаем, отечественное законодательство требует существенных доработок, поскольку в результате теряет аудиторскую статусность не только отдельная аудиторская фирма, но и вся аудиторская профессия. Резюмируя тезисы по п. 16 Приложения 1 Концепции, авторами формулируется итоговый вывод, что качественный аудит – это результативный аудит, выполняемый эффективно, своевременно и за разумную плату (п. 17 Приложения 1 Концепции качества аудита) [7]. При этом критерии «результативный», «эффективно», «своевременно» и «разумный» несомненно характеризуются субъективностью.

Выводы

Учитывая нововведения и изменения, внесенные в рамках норм Закона № 307-ФЗ, а также остальные факторы и огра-

ничения, влияющие на качество аудиторской деятельности, считаем, что с целью дальнейшей оценки качества аудиторской деятельности, несомненно следует определять и категорировать, а также проводить мероприятия, оказывающие сдерживающее и минимизирующее влияние

на качество проводимого аудита и сами аудиторские процедуры. Выработка подобного подхода к оценке качества аудиторской деятельности несомненно позволит со временем перейти к оптимальной и эффективной модели, применяемой в рамках аудиторской деятельности.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022) // СПС «Консультант плюс», 2022.
2. 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», 2022.
3. Международный стандарт контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // СПС «Консультант плюс», 2022.
3. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) (ред. от 30.12.2020) // СПС «Консультант плюс», 2022.
5. Международный стандарт аудита 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // СПС «Консультант плюс», 2022.
6. Распоряжение Правительства РФ от 31.12.2020 № 3709-р «Об утверждении Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года» // СПС «Консультант плюс», 2022.
7. 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», 2022.
8. Алибеков Ш.И., Морунов В.В., Нурмухаметов И.Ф. Определение качества аудиторской деятельности в соответствии с нормативно-правовыми актами РФ // *Управленческий учет*. 2020. № 1. с.17-21.
9. Алибеков Ш.И. Морунов В.В. Влияние нормативных изменений в законодательстве о бухгалтерском учете на качество аудита // *Управленческий учет*. 2021. № 12. ч. 3 с. 812-817
10. Морунов В.В. Определение качества аудиторской деятельности в соответствии с международными стандартами аудита // *Управленческий учет*. 2021. № 7. ч. 2. с. 550-555
11. Морунов В.В. Нормативные факторы, влияющие на развитие качества аудита в России // *Управленческий учет*. 2022. № 1. ч. 2 с. 286 – 291.