

УДК 657.1

**В. В. Морун**

Бугульминский филиал ФГБОУ ВО «Казанский национальный исследовательский технологический университет», Республика Татарстан, г. Бугульма,  
email: v\_morunov@mail.ru

## **КОРРИГИРОВАНИЕ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ КАК ОСНОВНАЯ ЗАДАЧА РАЗВИТИЯ АУДИТА В РОССИИ**

**Ключевые слова:** законодательство Российской Федерации и иные нормативные правовые акты, которые регулируют аудиторскую деятельность, международные стандарты аудита (МСА), международные стандарты финансовой отчётности (МСФО), федеральные стандарты бухгалтерского учёта (ПБУ, ФСБУ), отраслевые стандарты бухгалтерского учёта, стандарты экономического субъекта.

В статье рассмотрен вопрос о повышении качества аудиторских услуг как одной из самых приоритетных задач развития аудита в России, а также обоснован и сформулирован логический вывод о необходимости постановки задач по повышению качества аудита как залога развития аудиторского профессионализма.

**V. V. Morunov**

Bugulma branch of the FSBEI HE "Kazan National Research Technological University",  
Republic of Tatarstan, Bugulma, email: v\_morunov@mail.ru

## **CORRECTING THE QUALITY OF AUDITING SERVICES AS THE MAIN TASK OF THE DEVELOPMENT OF AUDIT IN RUSSIA**

**Keywords:** legislation of the Russian Federation and other regulatory legal acts that regulate auditing, international auditing standards (ISA), international financial reporting standards (IFRS), federal accounting standards (PBU, FSBU), industry accounting standards, standards of an economic entity.

The article discusses the issue of improving the quality of audit services as one of the highest priority tasks for the development of audit in Russia, and also substantiates and formulates a logical conclusion about the need to set goals to improve the quality of audit as a guarantee of the development of audit professionalism.

Вопросы оценки, мониторинга и улучшения качества аудиторской деятельности сегодня довольно активно обсуждается многими отечественными авторами, но сами инструменты оценки, мониторинга и улучшения качества аудита сегодня в достаточной степени не проработаны и требуют дополнительного как теоретико-методологического, так и теоретического исследования.

### **Цель исследования**

Обоснование необходимости улучшения качества аудиторских услуг как основная задача развития аудита в Российской Федерации

### **Материал и методы исследования**

В качестве источников и материалов для исследования служат нормативные правовые акты, а также материалы исследований, проведённых авторами 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**

В соответствии с нормами статьи 2 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 307-ФЗ [1]) к Законодательству Российской Федерации и иным нормативным правовым актам, регулирующим аудиторскую деятельность (далее – Законодательство РФ об аудиторской деятельности), относятся Закон № 307-ФЗ, другие федеральные законы и иные нормативные правовые акты, регулирующие отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности [1]. Таким образом, законодателем рамочно не определён перечень нормативных документов, входящих в состав Законодательства РФ об аудиторской

деятельности. С другой стороны, считаем, что содержание статьи 2 Закона № 307-ФЗ сформулировано наилучшим образом, поскольку ограничение данного перечня не позволило бы в должной степени развивать законодательную инициативу по внесению изменений в Законодательство РФ об аудиторской деятельности, и, как следствие, ограничило бы юридическую силу изменений в действующий порядок, регулирующий аудиторскую деятельность [1].

Отдельного внимания заслуживает «Концепция развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года», утверждённая Распоряжением Правительства РФ от 31.12.2020 № 3709-р (далее – Концепция) [3], в отношении которой Минфином России опубликовано Информационное сообщение от 18.01.2021 № ИС-аудит-38 «Новое в аудиторском законодательстве: факты и комментарии» (далее – Сообщение № ИС-аудит-38) [4]. Данные документы, конечно, не являются нормативными правовыми актами, и, соответственно, не относятся к Законодательству РФ об аудиторской деятельности, однако в них выделены цели и задачи развития аудиторской деятельности, а также продемонстрировано направление развития аудиторской деятельности на перспективу до 2024 года.

В частности, в разделе II. «Цель и основные задачи развития аудиторской деятельности» Концепции в качестве главной цели дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации определено «формирование и поддержание доверия делового сообщества и общества в целом к результатам оказания аудиторских услуг». И в качестве предлагаемого инструмента здесь же определена целевая модель организации, регулирования, осуществления аудиторской деятельности, а также контроля (надзора) за аудиторской деятельностью (далее – целевая модель), основывающаяся на современных международно признанных стандартах.

Здесь же в разделе II Концепции выделены три основные задачи настоящего этапа развития аудиторской деятельности:

1) повышение качества аудиторских услуг;

2) повышение конкурентоспособности аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов;

3) укрепление престижа аудиторской профессии.

При этом среди причин для определения такого направления деятельности (раздел III. «Основные проблемы развития аудиторской деятельности» Концепции) выделены следующие влияющие факторы:

1) состояние деловой и инвестиционной среды, в том числе сокращение притока новых клиентов и отток имеющихся;

2) жёсткая экономия при планировании заказчиками аудиторских и консалтинговых услуг расходов на привлечение соответственно аудиторов и консультантов;

3) снижение или фиксация на неизменном уровне цен на аудиторские и консультационные услуги;

4) снижение платёжеспособности клиентов;

5) ценовой демпинг;

6) сложившаяся практика проведения открытых конкурсов по закупкам аудиторских услуг.

В отдельный блок причин в этом же разделе Концепции выделен «низкий уровень востребованности качественных аудиторских услуг». Раскрывая его, в Концепции указаны подпричины:

1) недооценка субъектами экономической деятельности, собственниками и инвесторами ценности аудиторских услуг;

2) низкий интерес к аудиторским услугам со стороны государства;

3) ограниченный набор услуг, предлагаемых аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами;

4) введение случаев обязательного аудита без учёта потребностей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчётности.

Анализируя сформулированную в Концепции главную цель, предлагаемую целевую модель, задачи развития, а также обозначенные в Концепции причины (негативные факторы) можно сделать ряд значительных выводов:

1) на уровне Правительства РФ официально признан факт наличия негативных процессов, происходящих в экономике, также негативно влияющих и на аудиторскую деятельность;

2) органами власти проанализировано текущее состояние дел в экономике, а также выделены и сформулированы основные факторы, негативно влияющие на аудиторскую деятельность;

3) в качестве одного из негативных факторов выделен низкий уровень востребованности качественных аудиторских услуг;

4) одной из основных и первой в списке первоочередных задач выделено повышение качества аудиторских услуг.

Для целей настоящего исследования считаем наиболее интересным последний вывод. Всё дело в том, что в соответствии действующим Законодательством РФ об аудиторской деятельности термины «качество аудита», «качество аудиторской деятельности» не определены. Отдельно здесь следует обратить внимание на документ «Концепция качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита» (далее по тексту – Концепция качества аудита) (опубликован на сайте Минфина России по состоянию на 19.01.2017) [5]. Данный документ, конечно, не является нормативным правовым актом, и, следовательно, не относится к Законодательству РФ об аудиторской деятельности, но он вносит ясность в части позиции Минфина России относительно определения термина «качество аудита», а именно в Приложении 1, которое определено как «Трудности определения качества аудита», указано, что качество аудита – сложное понятие, и на данный момент не существует чёткого определения, которое имело бы всеобщее признание. Таким образом, органы власти с одной стороны – признают, что у термина «качество аудита» нет чёткого определения, а с другой – определяют одной из основных в списке первоочередных задач – повышение качества аудиторских услуг.

Последний тезис указывает на то, что даже если термин «качество аудита» не имеет однозначного чёткого определения, и является, по сути, предметом суждения, то понимание о том, в каком смысловом направлении к пониманию категории «качество аудита» следует двигаться у Правительства РФ уже точно имеется. В частности, в При-

ложении 2 «Атрибуты качества, связанные с исходными параметрами, а также параметрами процесса» Концепции качества аудита имеется дополнительное описание атрибутов качества, связанных с исходными параметрами, а также параметрами процесса.

Анализируя вывод о необходимости улучшения качества аудиторских услуг как одной из основных задач развития аудита в России, обратимся к другим основным задачам настоящего этапа развития аудиторской деятельности, указанным в разделе II Концепции:

1) повышение конкурентоспособности аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов;

2) укрепление престижа аудиторской профессии.

По сути дела, вышеуказанные две задачи также напрямую зависят от качества аудита, поскольку и повышение конкурентоспособности аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, и укрепление престижа аудиторской профессии – это результаты улучшения всего механизма, направленного на улучшение качества аудита, а также взаимного выполнения каждой из двух этих задач.

Кроме того, в соответствии с п. 2 Приложения Концепции качества аудита, к ключевым атрибутам качества, связанным с исходными параметрами, а также параметрами процесса относятся:

1) аудиторская группа осознает, что аудит выполняется в интересах широкой общественности, и понимает, как важно соблюдать этические требования;

2) аудиторская группа проявляет объективность и честность;

3) аудиторская группа независима;

4) аудиторская группа проявляет профессиональную компетентность и должную тщательность;

5) аудиторская группа сохраняет профессиональный скептицизм.

Как видно из вышеуказанного, ключевые атрибуты (характеристики) качества аудита связаны, в первую очередь, с действиями, квалификацией и результатами итоговой работы аудиторской группы, то есть зависят в первую очередь от действий и квалификации персонала, а не от процессов, функционал в которых автоматизирован.

Таким образом, возможно сделать ключевой вывод о корригировании качества аудиторской деятельности как основной задачи развития аудита в России, что большинство процессов, направленных на усовершенствование качества аудиторской деятельности, в основном зависят от уровня профессионализма (компетентности) персонала, его квалификации и практических навыков его работы. И эти задачи, как отмечено, в разделе II Концепции развития аудиторской деятельности, являются основными на данном этапе.

Отдельного внимания заслуживают определённые Минфином России в Сообщении № ИС-аудит-38 приоритетные направления развития аудиторской деятельности на период до 2024 года, среди которых:

1) развитие рынка аудиторских услуг (уточнение предмета и сферы аудиторской деятельности, совершенствование практики оказания аудиторских услуг, др.) [4]. Здесь следует подчеркнуть, что речь идёт не только о внесении изменений в Законодательство РФ об аудиторской деятельности, но и о порядке применения международных стандартов аудита, а также о регламентации организации этой работы на уровне внутренних аудиторских стандартов;

2) совершенствование системы регулирования аудиторской деятельности (совершенствование законодательства и процедур признания международных стандартов аудита, гармонизация законодательства государств-членов Евразийского экономического союза, др.) [4]. В формулировке данного направления отчётливо прослеживается мысль о несовершенстве действующей в настоящее время системе регулирования аудиторской деятельности, особенно в части порядка ратификации международных стандартов аудита в отечественное законодательство и отечественную аудиторскую практику;

3) консолидация аудиторской профессии (активизация участия аудиторских организаций, аудиторов в деятельности саморегулируемой организации аудиторов, внедрение в саморегулируемой организации аудиторов механизмов, обеспечивающих учёт интересов и потребностей разных групп ее членов,

развитие членской базы саморегулируемой организации аудиторов, др.) [4]. Комментируя данную формулировку, необходимо обратить внимание на вектор развития в сторону повышения роли и значимости саморегулируемых организаций (СРО) аудиторов, как органов, обеспечивающих организацию внешнего контроля качества субъектов аудиторской деятельности (аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, аудиторов) не только в организации текущей аудиторской деятельности, но и в повышении заинтересованности к аудиту, как перспективному направлению развития.

4) повышение квалификации аудиторов (активное применение современных форм обучения, определение приоритетной тематики обучения аудиторов по программам повышения квалификации, др.) [4]. Данное направление развития аудиторской деятельности всегда имело актуальность и не является принципиально новым, но в свете методов и форм проведения повышения квалификации аудиторов (например, дистанционный формат обучения) данное направление, несомненно, актуально;

5) совершенствование системы мониторинга аудиторской деятельности и контроля (надзора) за ней, а также практики применения мер ответственности за несоблюдение правил аудиторской деятельности (развитие контроля внутри аудиторской профессии, а также независимого от аудиторского сообщества контроля (надзора), внедрение механизма профессионального суждения контролирующих органов по отдельным вопросам деятельности объекта проверки, др.) [4]. В формулировке данного направления, как представляется, правильнее определить концептуальную модель, как самоцель, в направлении движения к которой будет выстроена система мониторинга аудиторской деятельности и контроля (надзора) за ней, а также порядок и правила применения мер ответственности за несоблюдение Законодательства РФ об аудиторской деятельности;

6) повышение вовлеченности отечественного аудиторского сообщества в международное сотрудничество (взаимодействие с международными организациями и органами, устанавливающими международные стандарты аудита,

обеспечение признания российской системы регулирования аудиторской деятельности и контроля (надзора) за ней эквивалентной аналогичным системам отдельных стран (групп стран), сотрудничество саморегулируемой организации аудиторов с аналогичными ей зарубежными объединениями аудиторов, др.) [4]. Обозначенное здесь направление развития аудита скорее носит общий и системный характер, и пропагандирует модель перенятия международного опыта, как (1) средство ориентира для развития своей собственной модели, (2) повышения коммуникации с зарубежными партнёрами за счёт применения одинаковых подходов к аудиторской деятельности, (3) повышения заинтересованности зарубежных пользователей отчётности (в том числе инвесторов), проаудированной по правилам, приближенным к международным требованиям.

Особенного внимания Сообщению № ИС-аудит-38 [4] заслуживает раздел об уточнении порядка признания международных стандартов аудита (МСА). Опуская вопросы оформления, ключевым здесь является тезис, который, скорее всего, имеет вид признания необходимости такого решения, заключающийся в выражении возможности дополнить международные стандарты аудита, при их введении на территории РФ, особенностями отечественной аудиторской практики. Такое решение. Считаем абсолютно логичным, правильным и вписывающимся в нормы, правила, требования и принципы отечественной аудиторской практики.

Далее в Сообщении № ИС-аудит-38 указано, что такие дополнения, учитывающие особенности отечественного аудиторского законодательства и аудиторской практики, возможны как при первоначальном признании МСА, так и в отношении МСА, уже введённых в действие на территории Российской Федерации.

### Выводы

На основании вышеизложенного сформулируем итоговые выводы, содержащиеся в работе:

1) на уровне Правительства РФ официально признан факт наличия негативных процессов, происходящих в эконо-

мике, далее негативно влияющих и на аудиторскую деятельность;

2) в качестве одного из приоритетных направлений развития качества аудита предложено повышение уровня востребованности качественных аудиторских услуг, что, в свою очередь, также возможно разделить на подзадачи. Например, повышение востребованности качественных аудиторских услуг потребует внесения в Законодательство РФ об аудиторской деятельности в части регламентации тех процессов, которые были индикатором ухудшения востребованности, например, в части порогов (требований) для экономических субъектов, на которых распространяется требование о необходимости обязательного аудита;

3) основной и первой в списке первоочередных задач улучшения текущей ситуации в России выделено повышение качества аудиторских услуг. А поскольку «качество аудита» – это многосложная категория, состоящая из-за субъективности из множества факторов, на него влияющих, то дальнейшее нормативное развитие качества аудита следует с учётом не только Законодательство РФ об аудиторской деятельности, но и документов, описывающих порядок применения данной отрасли законодательства. Такой подход очевиден и логичен, поскольку и сам Закон № 307-ФЗ [1] и Концепции (Концепция развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года, а также Концепция качества аудита) на данном этапе не содержат чёткой регламентации этих процессов, и также их не описывают;

4) среди приоритетных направлений развития аудиторской деятельности предложены мероприятия, направленные в том числе на повышение качества аудиторской деятельности: развитие рынка аудиторских услуг, в том числе в части совершенствования аудиторской практики; совершенствование законодательства и процедур признания международных стандартов аудита; активизация участия аудиторских организаций, аудиторов в деятельности СРО аудиторов; повышение квалификации аудиторов; совершенствование системы мониторинга аудиторской деятельности, а также практики применения мер от-

ветственности за несоблюдение правил, установленных Законодательством РФ об аудиторской деятельности; повышение вовлеченности отечественного аудиторского сообщества в международное

сотрудничество; обеспечение возможности дополнить международные стандарты аудита, при их введении на территории РФ, особенностями отечественной аудиторской практики.

*Библиографический список*

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // СПС «Консультант плюс», 2021.
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» // СПС «Консультант плюс», 2021.
3. 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.
4. Информационное сообщение Минфина России от 18.01.2021 N ИС-аудит-38 «Новое в аудиторском законодательстве: факты и комментарии» // СПС «Консультант плюс», 2021.
5. Концепция качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита (публикация на сайте <http://minfin.ru> по состоянию на 19.01.2017) // СПС «Консультант плюс», 2021.
6. Алибеков Ш.И. Аудит затрат на производство / Ш.И. Алибеков. – СПб.: Изд-во Питер, 2004. – 128 с.
7. 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.
8. Алибеков Ш.И., Морунов В.В., Нурмухаметов И.Ф. Определение качества аудиторской деятельности в соответствии с нормативно-правовыми актами РФ // *Управленческий учёт*. 2020. № 1. с.17-21.
9. Морунов В.В. Компаративный анализ российских и международных стандартов аудита // *Успехи современной науки*, № 11, 2016г. – с. 148-149.
10. Морунов В.В. Развитие нормативно-правового обеспечения стандартов аудита за рубежом // *Успехи современной науки*, № 11, 2016г. – с. 159-160.
11. Морунов В.В. Качество аудиторской деятельности в соответствии с международными стандартами // *Kant*. 2017. № 3 (24). С. 169-172.
12. Морунов В.В. Оценка качества аудиторских услуг // *Kant*. 2017. № 3 (24). С. 172-174.
13. Морунов В.В. Основные факторы, влияющие на качество аудита // *Kant*. 2017. № 4 (25). С. 224-226.
14. Морунов В.В. Международные стандарты аудита как основа формирования требований к качеству аудита // *Kant*. 2017. № 4 (25). с. 221-223.
15. Морунов В.В. Принципы осуществления внешнего контроля качества аудиторской деятельности // *Управленческий учёт*. 2021. № 1. с. 144-151.
16. Морунов В.В. Применение международных стандартов аудита в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими аудиторскую деятельность // *Управленческий учёт*. 2021. № 2 ч.1. с. 101-107.