

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

КАЧЕСТВО АУДИТА КАК ПРАВОВАЯ КАТЕГОРИЯ

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

В статье рассмотрен вопрос об определении понятия «качество аудита» как правовой категории с теоретической и нормативной точки зрения, а также с позиции практического применения стандартов аудиторской деятельности, как основного нормативного источника, регламентирующего качество аудита.

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

AUDIT QUALITY AS A LEGAL CATEGORY

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

The article discusses the issue of defining the concept of “audit quality” as a legal category from a theoretical and regulatory point of view, as well as from the point of view of the practical application of auditing standards, as the main regulatory source that regulates the quality of audit

Проблематика определения и оценки качества аудита и качества аудиторской деятельности с целью повышения эффективности аудита всегда занимала одно из центральных мест в исследованиях специалистов в области изучения качества аудита. В связи с переходом на международные стандарты аудита и началом реализации Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года данная проблематика получила новый виток развития и требует внимания и в настоящее время.

Цель исследования

Исследование категории «качество аудита» как правовой категории с учетом 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 ра-

нее. 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 повышения качества в любой сфере деятельности занимает первостепенное значение, поскольку качество, по нашему мнению, является, с одной стороны, индикатором степени удовлетворения потребности заказчика в необходимых результатах, а с другой, – индикатором эффективности управления держателей процессов и управляющих этой деятельностью. При этом, как нам представляется, нельзя однозначно утверждать, что при применении подобного индикативного подхода к использованию показателей качества – атрибуты качества также отличаются в зависимости от направления использования – для повышения результативности в управлении процессом или же при принятии решения о необходимости приобретения услуги (в данном случае – аудитор-

ской) сейчас и на перспективу. При этом одним из ключевых вопросов в данной работе является определение единых подходов к выработке теоретической и методологической базы для определения роли и значения «качества аудита» в системе оценки эффективности всей аудиторской деятельности. Первым и определяющим звеном, по нашему мнению, в проведении данной работы является правильное определение категории «качество аудита», которая, по нашему мнению, является, прежде всего, правовой категорией.

Итак, как нам представляется, под правовой категорией следует понимать систематизированную форму выражения правовых знаний и представлений о каком-либо объекте или явлении. При этом под «систематизированной формой выражения» в данном случае понимается закреплённая на нормативном уровне категория, обладающая всеми признаками установления и регулирования в отношении неё норм общественного поведения и восприятия. Используя данный подход, определим и докажем, что термин «качество аудита» также является правовой категорией.

При такой целевой постановке вопроса сначала следует определить периметр нормативных документов, регламентирующих качество аудита. В первую очередь, считаем, следует обратиться к нормам Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 307-ФЗ) [1], в соответствии с нормами статьи 10 рассматриваются вопросы контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов. В частности, аудиторская организация или индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы [1], при этом законодатель конкретно не регламентирует порядок осуществления внутреннего контроля качества, ограничившись только указанием в п.1 ст. 10 Закона № 307-ФЗ на то, что принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются стандартами аудиторской деятельности [1]. Здесь следует обратить

внимание читателя, что в соответствии со ст. 7 «Стандарты аудиторской деятельности и кодекс профессиональной этики аудиторов» Закона № 307-ФЗ аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита, которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников, а также со стандартами аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов. Таким образом, можно предположить, что принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются двумя группами стандартов:

- международными стандартами аудита (далее – МСА),
- стандартами аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов (далее – САД СРО).

Подходы к осуществлению внешнего контроля качества аудита на нормативном уровне освещены в п.п. 2-12 ст. 10 «Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов», в частности законодателем установлены предмет, принципы, а также субъекты отношений по осуществлению внешнего контроля качества аудита.

Если в отношении установления и регулирования САД СРО понятно, что их роль в системе регулирования качества аудита носит более организационный или, точнее сказать, правоприменительный характер, то для дальнейшего исследования в рамках тематики настоящей статьи считаем необходимым и более предпочтительным – обратиться к исследованию норм МСА. Среди МСА, нормативно устанавливающих правила осуществления контроля качества аудита, для целей настоящей работы предлагаем выделить следующие международные стандарты:

- 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» (далее – МССК 1) [5],

– МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (далее – МСА 200) [6],

– МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» (далее – МСА 220) [7].

Анализируя роль данных МСА в вопросе регулирования качества аудита, отметим следующее.

МСКК 1 устанавливает обязанности для аудиторов в части системы контроля качества аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и сопутствующих услуг [5]. МСКК 1, как документ относящийся к ратифицированным на территории РФ международным стандартам аудита, должен применяться всеми субъектами отношений по осуществлению контроля качества аудиторской деятельности, а также прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий, связанных с оказанием сопутствующих услуг. При этом характер и объем политики и процедур, разрабатываемых аудиторской организацией (или индивидуальным аудитором) для соблюдения МСКК 1, зависит от различных факторов, таких как объем занимаемого сегмента аудиторских услуг и характер деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора), а также от того, является ли аудиторская организация кэптивной. Кроме того, МСКК 1 содержит соответствующие указания (в форме рекомендаций) по применению норм стандарта и прочие пояснительные материалы. Такой подход весьма необычен с точки зрения правовой конструкции документа, являющегося НПА (или содержащего признаки НПА), поскольку по сути законодателем вводятся допущения при регламентации нормы поведения, а не вводится четкое правило по осуществлению тех или иных действий. При этом рекомендация по своей сути выражает позицию законодателя по приоритетности для него в части принимаемых решений со стороны субъектов отношений по осуществлению контроля качества аудиторской деятельности.

МСА 200 устанавливает основные обязанности аудитора в рамках осуществляемой аудиторской деятельности при аудите бухгалтерской (финансовой) от-

четности в соответствии с МСА, в том числе устанавливает основные цели аудитора и разъясняет характер и объем аудиторских процедур, направленных на достижение этих целей [6]. Кроме того, в МСА 200 также объяснены область применения, роль и структура МСА как источника права, он содержит требования, устанавливающие обязанности аудитора, в рамках осуществления аудиторских процедур, включая важнейшую обязанность, по мнению авторов МСА 200, соблюдать МСА. С внутренней позиции данного стандарта, а также в рамках настоящего исследования, МСА 200 вызывает наибольший интерес. Однако, считаем, не стоит уменьшать место и роль МСА в правовой конструкции всей системы контроля качества аудита.

МСА 220 устанавливает специальные (или как указано в стандарте – «особые») обязанности аудитора в отношении процедур контроля качества при осуществлении аудиторской деятельности. МСА 220 также устанавливает порядок применения обязанностей лица, осуществляющего проверку качества аудита. В рамках МСА 220 [7] также указывается, что в круг обязанностей аудитора входит установление системы, политики и процедур контроля качества. При этом, отметим, что в стандарте речь идет об аудиторской организации, но в гражданских правоотношениях по осуществлению аудиторской деятельности в соответствии с нормами Закона № 307-ФЗ в качестве аудитора может выступать и индивидуальный аудитор, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя.

Отдельного внимания заслуживает документ «Концепция качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита» (далее – Концепция качества аудита) [9], который по форме своего содержания и по статусу своего действия и области регулирования (в том числе нормативного) оставляет много не ответвленных вопросов. В частности, текст документа приведен в соответствии с публикацией на сайте Министерства финансов РФ по состоянию на 19.01.2017. То есть, очевидно, что документ не имеет прямой юридической силы, поскольку не являет-

ся нормативным правовым актом (далее – НПА) и не содержит признаки НПА. Однако, как нам видится, такие аргументы формальны и не соответствуют принципу приоритета содержания перед формой, поскольку очевидно, что ряд «норм», содержащихся в рамках Концепции качества аудита, носят регламентирующий характер, и косвенно позволяют делать выводы о качестве аудита как о правовой категории. Например, авторы во введении Концепции качества аудита заявляют, что качество аудита – это весьма сложное понятие, и на данный момент не существует его четкого определения, которое имело бы всеобщее признание. С этим подходом мы также согласны, учитывая невозможность на данном этапе четко нормативно закрепить эту категорию. Но это не дает повода на данном этапе не относить категорию «качество аудита» к правовым категориям. Понимая, что указание на отсутствие четко сформулированного определения «качества аудита» вызовет множество вопросов, авторами предложено пояснение к такой позиции в приложении 1 к Концепции качества аудита, которое так и называется «Трудности определения качества аудита». Опираясь на данный вывод, можно ответить и на вопрос, почему «Концепция качества аудита» не является НПА: учитывая, что в соответствии с российской юридической практикой формализации НПА необходимо выполнить два условия – официальное опубликование и регистрация со стороны Министерства юстиции РФ, – логично предположить, что второй критерий в настоящих условиях не выполним. Но учитывая международный опыт и важность необходимости более конкретной формализации «качества аудита» в рамках отечественного законодательства, а также указание на такую необходимость в рамках других НПА, логично присвоить «качеству аудита» статус правовой категории. И такие попытки присвоения, как нам видится, должны получить новый виток развития в ближайшей перспективе, особенно с учетом Распоряжения Правительства РФ от 31.12.2020 № 3709-р «Об утверждении Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года» (далее – Концепция развития аудита) [8].

Рассматривая Концепцию развития аудита как юридический документ, содержащий признаки НПА, возможно прийти к ряду важных выводов в отношении качества аудита: во-первых, теперь на нормативном уровне обозначена в числе основных задач на первом месте закреплена задача повышения качества аудиторских услуг (Раздел «II. Цель и основные задачи развития аудиторской деятельности» Концепции развития аудита); во-вторых формализация в данном разделе других задач (повышение конкурентоспособности аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов; укрепление престижа аудиторской профессии) также косвенно указывает на проблематику необходимости повышения качества аудита в России, и на понимание данной проблематики со стороны Правительства РФ. В-третьих, как указано в тексте данной концепции, решение вышеназванных задач предполагает целенаправленное осуществление комплекса регуляторных, организационных и иных мер, направленных на:

- развитие рынка аудита в России;
- дальнейшее совершенствование системы регулирования аудиторской деятельности, в том числе и нормативного;
- консолидацию аудиторской профессии (то есть большее структурирование и выделение в более узкий и более значимый формат профессии);
- повышение квалификации аудиторов (на данном этапе задача повышения квалификации аудиторов и формат такого повышения носит более формальный характер);
- совершенствование системы мониторинга аудиторской деятельности и контроля (надзора) за ней, а также практики применения мер ответственности за несоблюдение правил аудиторской деятельности (примеры применения ответственности хоть и встречаются, но практика внедрения такой системы мер не приветствуется по ряду факторов);
- повышение вовлеченности представителей отечественного аудиторского сообщества в международное сотрудничество (повышению вовлеченности в последнее время в достаточно степени препятствует в том числе и политическая ситуация с нашими западными партнерами).

В следующих разделах Концепции развития аудита указанные тезисы и проблематика повышения качества аудита приобретают большую значимость и выглядят более солидно. Например, в разделе «IV. Приоритетные направления развития аудиторской деятельности», где среди мер, направленных на совершенствование основ функционирования рынка аудиторских услуг, перечислены следующие меры:

– уточнение предмета и сферы аудиторской деятельности исходя из потребностей заказчиков аудиторских услуг, уровня развития науки и практики аудиторской деятельности, в том числе посредством расширения предмета аудиторской деятельности, диверсификации оказываемых аудиторами услуг, в частности расширения практики выполнения заданий, обеспечивающих уверенность в достоверности нефинансовой отчетности и иной информации, поэтапного введения расширенного формата аудиторского заключения по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности для разных групп аудируемых лиц [8];

– совершенствование практики оказания аудиторских услуг, в т.ч. посредством применения электронных технологий анализа данных, интенсификации процесса оказания аудиторских и связанных с ними услуг (в частности, за счет стандартизации бизнес-процессов по оказанию аудиторских услуг), расширение практики выполнения аудиторскими организациями дополнительной работы при проведении обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых организаций (в частности, проверки заявлений руководства таких организаций об эффективности созданных и поддерживаемых ими систем управления рисками и систем внутреннего контроля (на основе нормативно устанавливаемых критериев создания таких систем), проверки соответствия деятельности таких организаций их стратегическим документам (на основе нормативно устанавливаемых критериев такого соответствия) [8];

– более тщательное разделение требований к субъектам аудиторской деятельности (т.е. в первую очередь к аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам) в зависимости от об-

щественной значимости информации об обслуживаемых ими аудируемых лицах, в частности повышение требований к аудиторским организациям, обслуживающим общественно значимые организации (прежде всего общественно значимые организации на финансовом рынке), совершенствование процедур регистрации таких аудиторских организаций [8];

– повышение ответственности субъектов экономической деятельности за недостоверность их бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также за уклонение от проведения обязательного аудита этой отчетности (см. ст. 5 Закона № 307-ФЗ), совершенствование механизмов обеспечения имущественной ответственности (т.е. ответственности материального характера) аудиторских организаций, аудиторов перед заказчиками аудиторских услуг и иными лицами, заинтересованными в этих услугах [8];

– прочие меры.

Приведенные меры, конечно, не имеют прямого указания на необходимость повышения в области регулирования отношений в сфере качества аудита, но не отметить их прямое отношение к повышению качества аудита, считаем, также несправедливо.

Выводы

Учитывая вышеизложенное, считаем, что с точки зрения правового регулирования вопрос о необходимости дальнейшей нормативной регламентации качества аудита стоит достаточно остро и имеет на то достаточно оснований. В первую очередь это связано с необходимостью повышения качества аудита, в том числе и через установление порядка его нормативного закрепления (т.е. формализации в рамках нормативных правовых актов), а также через установление более четких критериев и индикаторов по контролю качества аудита, разработанных на основе зарубежных, но одновременно учитывающих отечественную специфику.

На основании этого, а также с учетом вышеприведенных доказательств, считаем, что категория «качество аудита» является в достаточной степени правовой категорией для признания её в данном статусе, предполагающем его дальнейшее развитие, в том числе и на нормативном уровне.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 11.06.2021) // СПС «Консультант плюс», 2021.
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», 2021.
3. Приказ Минфина России от 09.03.2017 № 33н «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг» (Зарегистрировано в Минюсте России 10.05.2017 № 46643) // СПС «Консультант плюс», 2021.
4. 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.
5. 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», 2021.
6. 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», 2021.
7. 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», 2021.
8. 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.
9. 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.
10. Алибеков Ш.И. Аудит затрат на производство / Ш.И. Алибеков. – СПб.: Изд-во Питер, 2004. 128 с.
11. 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
12. 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.
13. Морунов В.В. Повышение качества аудиторских услуг как основная задача реализации Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации // Управленческий учет. 2021. № 5. ч.2. С. 367-372
14. Морунов В.В. Определение качества аудиторской деятельности в соответствии с международными стандартами аудита // Управленческий учет. 2021. № 7. ч. 2. С. 550-555
15. Морунов В.В. К вопросу о концептуальном развитии качества аудита в России // Управленческий учет. 2021. № 9. ч.3 с. 635 – 640