

УДК 657.1

В.В. Морунов

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

НОРМАТИВНЫЕ ФАКТОРЫ, ВЛИЯЮЩИЕ НА РАЗВИТИЕ КАЧЕСТВА АУДИТА В РОССИИ

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

В статье рассмотрен вопрос о влиянии изменений в законодательстве об аудиторской деятельности РФ на подходы к определению роли и места качества аудиторской деятельности и качества аудита в целом, а также на процессы, осуществляемые в ходе проведения оценки качества аудиторской деятельности.

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

REGULATORY FACTORS AFFECTING THE DEVELOPMENT OF AUDIT QUALITY IN RUSSIA

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

The article considers the issue of the impact of changes in the legislation on auditing activities of the Russian Federation on approaches to determining the role and place of the quality of auditing activities and the quality of auditing in general, as well as on the processes carried out during the assessment of the quality of auditing activities.

Вопросы, связанные с определением и оценкой качества аудиторской деятельности с целью повышения эффективности аудита занимает одно из центральных мест в исследованиях специалистов в области изучения качества аудита. В связи с внесением изменений в законодательство 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 категории «качество аудита» как правовой категории с учетом внесения изменений в законодательство об аудиторской деятельности, а также с переходом на международные стандар-

ты аудита и реализацией 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

Тематика в области повышения качества аудиторской деятельности в настоящее время занимает одну из ключевых позиций в сфере интересов исследователей проблематики повышения качества аудита. Повышенная заинтересованность, по нашему мнению, связана, прежде всего, с рядом процессов реор-

ганизационного характера, среди которых возможно, как нам представляется, выделить следующие основные факторы нормативного характера:

1) внедрение международных стандартов аудиторской деятельности в отечественную аудиторскую практику;

2) инициация документов нормативного характера, наглядно демонстрирующих концептуальные цели и направления развития аудита в России на среднесрочную перспективу;

3) отсутствие нормативного закрепления по некоторым опубликованным документам, демонстрирующих позиции курирующих органов и ведомств в отношении ряда вопросов, но не имеющих соответствующей юридической поддержки;

4) ряд изменений нормативного характера, периодически вносимых в законодательство об аудиторской деятельности РФ, законодательство о бухгалтерском учете и другие отраслевые нормативные документы.

Раскрывая содержание первого фактора, необходимо, прежде всего, обратить внимание, что данный вопрос неоднократно описывался нами в более ранних публикациях [10, 11, 13, 15]. Одним из основных выводов, содержащийся в данных статьях, заключается в необходимости поэтапного внедрения международных стандартов аудита в отечественную аудиторскую практику с обязательной наладкой процедур отслеживания эффективности внедрения новой для отечественной практики методологии проведения аудита и такой подход позволяет наиболее эффективно и качественно обеспечить внедрение международных стандартов аудита (МСА) в отечественную аудиторскую практику. Понимая, что МСА представляют собой готовую модель по организации аудиторской деятельности на общегосударственном уровне, включая организацию процессов по контролю за качеством аудиторской деятельности, в рамках данных статей сформулированы также выводы, в том числе – о необходимости учета отечественных нормативных требований и имеющейся аудиторской практики при внедрении МСА как инструмента по организации аудиторской деятельности.

В отношении второго фактора, как ранее нами уже обращалось внимание [16], необходимо отметить, что в соответствии с Распоряжением Правительства РФ от 31.12.2020 № 3709-р [6] утверждена Концепция развития аудиторской деятельности в России до 2024 года, в рамках которой авторами Концепции смело сформулированы основные перспективные задачи развития аудита в России до 2024 года, выделены цели развития, включая повышение качества аудиторских услуг, выделены основные проблемы развития аудиторской деятельности в настоящее время, включая проблемы влияющие на снижение качества аудита, а также выделены основные перспективные направления развития аудиторской деятельности, включая влияющие на повышение качества аудиторской деятельности, среди которых возможно выделить:

- введение ряда изменений нормативного характера, в том числе и изменения, уточняющие ряд нормативных категорий,

- совершенствование практики оказания аудиторских услуг,

- дифференциация требований к субъектам аудиторской деятельности в зависимости от общественной значимости информации об обслуживаемых ими аудируемых лицах,

- усиление ответственности субъектов экономической деятельности за недостоверность их бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также за уклонение от проведения обязательного аудита этой отчетности,

- прочие важные изменения.

Характеризуя третий фактор, влияющий на качество аудиторской деятельности в части отсутствия закрепления на нормативном уровне ряда некоторых опубликованных документов нормативного характера, необходимо, прежде всего, выделить Концепцию качества аудита [7], как документ, не соответствующий требованиям (критериям) нормативного правового акта и не зарегистрирован Министерством юстиции РФ. Тем не менее, документ опубликован на сайте <http://minfin.ru> по состоянию на 19.01.2017 [7]. При подобном подходе к важному и во многом определяющим дальнейшее развитие

аудита в России документу как Концепция качества аудита, формализация в таком виде как просто публикация на сайте, считаем просто недостаточной и неэффективной. Такой документ как «Концепция качества аудита» однозначно должен носить статус нормативно-правового, и должен, считаем, быть документом регулирующего характера. В данном решении требуются справедливые корректировки, которые, надеемся, в перспективе, а также в соответствии с Концепцией развития аудита до 2024 года [6], обязательно будут сформулированы и закреплены на законодательном уровне.

Четвертый фактор, по нашему мнению, относится к самым сложным, поскольку затрагивает функционирование всего действующего нормотворческого механизма. Речь идет о порядке внесения изменений нормативного характера в законодательство об аудиторской деятельности РФ, законодательство о бухгалтерском учете и другие отраслевые нормативные документы.

Так, например, в своей последней двадцать пятой редакции (от 30.12.2021 года) Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 307-ФЗ) [1], имеются существенные изменения, затрагивающие и регулирование вопросов качества аудиторской деятельности. В частности, внесены следующие изменения в рамках Закона № 307-ФЗ:

1. В рамках статьи 2 Закона № 307-ФЗ правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ в настоящее время осуществляется нормами Закона № 307-ФЗ, другими федеральными законами и принятыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами и нормативными актами Банка России. В предыдущей редакции не было указание на «правовое регулирование», а также указания на нормативные акты Банка России [1].

2. Статья 10 «Контроль и надзор за деятельностью аудиторских организаций, аудиторов», называемая ранее «Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов», также кроме наименования – поменялась также в содержании и структуре. Теперь

из статьи исключены прямые указания на качество аудиторской деятельности и заменены на синонимы. Например, в пп. 1 п. 2 статьи 10 было указано, что аудиторская организация и аудитор обязаны проходить внешний контроль качества работы, а после изменений редакция изменилась в виде: аудиторская организация, аудитор обязаны проходить внешний контроль деятельности. Понимая, что смысловая нагрузка в тексте в принципе не поменялась, особенностью, как нам кажется, является четкий акцент на исключение «качества аудита» в виде его замены синонимами. При этом, обращаем внимание, в той же 10 статье имеется указание, что принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются стандартами аудиторской деятельности. При этом, в соответствии с п. 2 ст. 1 Закона № 307-ФЗ, под стандартами аудиторской деятельности в целях норм Закона № 307-ФЗ понимаются международные стандарты аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. Предполагаем, что описанная замена связана с отсутствием четкого закрепления в нормативных источниках категорий «качество аудита» и «качество аудиторской деятельности», поскольку единственными источниками, регламентирующими качество аудита являются международные стандарты аудита МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» [5], МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» [4] и Международный стандарт контроля качества (МСКК) 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» [3].

В части содержания статьи 10, то в последней редакции из неё выделена статья 10.1. «Внешний контроль

деятельности аудиторских организаций, аудиторов, осуществляемый саморегулируемой организацией аудиторов», а также появилась новая статья 10.2. «Внешний контроль деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям, осуществляемый уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору (федеральный государственный контроль (надзор))».

3. Появилась новая статья 10.3. «Надзор за деятельностью аудиторских организаций на финансовом рынке, осуществляемый Банком России», содержащей семь пунктов, нормы которой в целом ранее были изложены в рамках одного пункта 7 статьи 10.1. «Внешний контроль качества работы (федеральный государственный контроль (надзор) аудиторских организаций, осуществляемый уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору». Здесь отдельно стоит обратить внимание, что обновленная конструкция по-новому выстраивает взаимоотношения между участниками процесса по контролю за качеством, при этом, считаем, позиции Банка России значительно укрепились и теперь к аудиторским организациям предъявляются более строгие требования.

4. В пп. 8 п. 1 статьи 12 Закона № 307-ФЗ также произошли изменения в отношении качества аудита: ранее данный пункт содержал требование об аннулировании квалификационного аттестата аудитора аннулируется в случае уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы. В обновленной реакции квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случае уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля деятельности. Такая конструкция позволяет сделать вывод об исключении прямого указания в рамках Закона № 307-ФЗ на «качество аудита» и «качество аудиторской деятельности». Причины такой замены нами описаны выше.

5. В новом пункте 5 статьи 13. «Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора» появились новые обязанности аудиторской организации и индивидуального

аудитора», в частности в п. 5 указано, что аудиторская организация обязана: а) вести свой сайт в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», б) раскрывать информацию о своей деятельности на своем сайте в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по перечню и в установленные уполномоченным федеральным органом сроки [1]. Таким образом, законодатель официально закрепил тренд на публичность аудиторских фирм, что, в свою очередь, позволяет сделать неоднозначный вывод о повышении роли внешнего контролера качества аудиторской деятельности, не ограничиваясь только официальным регулятором и государственным контролем, но и с привлечением внимания со стороны коммерческих структур и клиентов (покупателей аудиторских услуг). Это, в свою очередь, демонстрирует позицию законодателя в том числе и на повышение качества аудита за счет усиления роли внешнего контроля.

6. В рамках статьи 13 Закона № 307-ФЗ появился и новый пункт 6, в соответствии с которым Банк России вправе устанавливать дополнительные к требованиям, предусмотренным в п. 5 статьи 13, требования к перечню и срокам раскрытия аудиторской организацией на финансовом рынке информации о своей деятельности на своем сайте в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», а также требования к форме раскрытия такой информации [1]. Таким образом, в России появился новый дополнительный регулятор аудиторской деятельности – Банк России.

7. Отдельного внимания заслуживает п. 7 статьи 13, в соответствии с которым аудиторские организации, оказывающие аудиторские услуги общественно значимым организациям, обязаны обеспечить возможность предоставления в уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору электронных документов, а также возможность получения от уполномоченного федерального органа по контролю и надзору электронных документов в установленном им порядке. Аудиторские организации на финансовом рынке обязаны обеспечить возможность предоставления

в Банк России электронных документов, а также возможность получения от Банка России электронных документов в порядке, установленном Банком России. Данная норма, как отмечалось выше, подчеркивает значимость Банка России в том числе – в отношении регулирования качества аудиторской деятельности. При этом, следует отметить появилась и новая статья Закона № 307-ФЗ – статья 14.1. «Взаимодействие аудиторской организации на финансовом рынке и Банка России», суть которой – уже в самом названии.

8. Значительные изменения внесены в статью 15. «Регулирование в сфере аудиторской деятельности», называемой ранее как «Государственное регулирование аудиторской деятельности». Теперь регулирование в сфере аудиторской деятельности в Российской Федерации осуществляют:

- уполномоченный федеральный орган,
- Банк России, и
- саморегулируемая организация аудиторов [1].

9. Одним из важных нововведений выступает статья 17.3. «Комитет аудиторских организаций на финансовом рынке», нормы которой определяют членский состав данного комитета, правила организации деятельности комитета, а также основные его функции.

Так членами комитета аудиторских организаций на финансовом рынке могут быть:

- представители аудиторских организаций на финансовом рынке, а также
- независимые члены.

При этом деятельность комитета аудиторских организаций на финансовом рынке осуществляется в соответствии с положением, утвержденным постоянно действующим коллегиальным органом управления саморегулируемой организации аудиторов. Положение о комитете аудиторских организаций на финансовом рынке подлежит предварительному согласованию с Банком России в установленном последним порядке.

Среди основных функций комитета аудиторских организаций на финансовом рынке в соответствии с Законом № 307-ФЗ выделяют:

– координация деятельности аудиторских организаций на финансовом рынке, включая ведение работы по разработке рекомендаций по применению стандартов аудиторской деятельности (международных стандартов аудита, в том числе МСКК 1, МСА 200, МСА 220 ряд других стандартов) [1].

– предварительное рассмотрение документов, предусмотренных нормами Закона № 307-ФЗ, и разработка предложений по установлению дополнительных требований к аудиторским организациям на финансовом рынке, их деятельности, обеспечению их независимости;

– разработка предложений по организации и осуществлению саморегулируемой организацией аудиторов внешнего контроля деятельности аудиторских организаций на финансовом рынке;

– взаимодействие с Банком России по вопросам деятельности аудиторских организаций на финансовом рынке;

– обобщение практики оказания аудиторских услуг на финансовом рынке [1].

Выводы

Учитывая вышеописанные нововведения и изменения, внесенные в нормы Закона № 307-ФЗ, а также остальные факторы, влияющие на качество аудиторской деятельности, считаем, что с точки зрения правового регулирования вопрос о необходимости дальнейшей нормативной регламентации качества аудита в настоящее время достаточно широко обсуждается на законодательном уровне и, соответственно, меняются и сами подходы к пониманию и оценке качества аудита, как, прежде всего правовой категории.

Необходимость повышения качества аудита, в том числе и через установление порядка его нормативного закрепления в рамках Закона № 307-ФЗ или формализации в рамках МСА и 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, стоит сейчас достаточно остро, но ожидаемо, даже при достаточно тщательной детализации предлагаемых изменений.

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. Международные стандарты аудита как основа формирования требований к качеству аудита // *Kant*. 2017. № 4 (25). С. 221-223.
11. Морунов В.В. Применение международных стандартов аудита в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими аудиторскую деятельность // *Управленческий учет*. 2021. № 2. Ч.1. С. 101-107.
12. 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.
13. Морунов В.В. Определение качества аудиторской деятельности в соответствии с международными стандартами аудита // *Управленческий учет*. 2021. № 7. Ч. 2. С. 550-555.
14. Морунов В.В. Определение понятия «система контроля качества аудита» в соответствии с международными стандартами аудита // *Управленческий учет*. 2021. № 8. Ч. 3 С. 644-649.
15. Морунов В.В. К вопросу о концептуальном развитии качества аудита в России // *Управленческий учет*. 2021. № 9. Ч. 3. С. 635-640.
16. Морунов В.В. Качество аудита как правовая категория // *Управленческий учет*. 2021. № 12. Ч. 3 С. 833-838.