

УДК 657.1

¹*Ш.И. Алибеков*, ²*В.В. Морун*, ³*И.Ф. Нурмухаметов*

¹Северо-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

³ Казанский государственный институт культуры (ФГБОУ ВО «КазГИК»), Республика Татарстан, г. Казань, email: ilnur_nurmuhametov@mail.ru

ПОВЫШЕНИЕ КАЧЕСТВА АУДИТА КАК ОСНОВА РАЗВИТИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Ключевые слова: качество аудита, качество аудиторской деятельности, аудит, аудиторская деятельность, международные стандарты аудита.

В статье рассмотрен вопрос о роли, значении и влиянии Концепции качества аудита на развитие аудиторской деятельности, а также об особенностях изменения отечественного законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность.

¹*Sh.I. Alibekov*, ²*V.V. Morunov*, ³*I.F. Nurmukhametov*

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

³Kazan State Institute of Culture (FGBOU VO "KazGIK"), Republic of Tatarstan, Kazan, email: ilnur_nurmuhametov@mail.ru

IMPROVING THE QUALITY OF AUDIT AS A BASIS FOR THE DEVELOPMENT OF THE AUDIT

Keywords: audit quality, audit quality, audit, audit activity, international auditing standards.

The article considers the question of the role, significance and influence of the Audit Quality Concept on the development of audit activity, as well as the features of changes in domestic legislation governing audit activity.

Вопросы повышения качества аудиторской деятельности в последнее время обращают на себя повышенное внимание со стороны исследователей данной проблематики. Среди причин, как нам представляется, возможно выделить, во-первых, активное изменение законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность, и, во-вторых, начало реализации Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года.

Цель исследования

Исследование влияния нормативных изменений в законодательстве, регулирующем аудиторскую деятельность,

на качество аудита при одновременном переходе на международные стандарты аудиторской деятельности, а также – 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 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

Проблематика регламентации аудиторской деятельности как деятельности, направленной в том числе на защиту интересов пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, в последнее время получает всё большее внимание по ряду понятных причин (факторов), среди которых необходимо выделить, как нам представляется, следующие:

а) во-первых, в настоящее время иницируются масштабные изменения в аудиторском и бухгалтерском законодательстве, направленные на актуализацию отечественных норм и стандартов в соответствии с международными требованиями. В качестве примера возможно привести факт принятия международных стандартов аудита (МСА) в качестве применяемых в российской практике стандартов аудиторской деятельности;

б) во-вторых, необходимо отметить влияние принимаемых и уже принятых нормативных изменений, которые, с одной стороны, являются результатом сближения отечественных и международных правил, а с другой, оказывают собственное влияние на развитие всей аудиторской деятельности, которые, по нашему мнению, были недостаточно спрогнозированы при принятии решения перехода на международные нормы;

в) в качестве третьей причины необходимо выделить внутренние потребности, возникающие в процессах осуществления аудиторской деятельности и процессах, сопровождающих аудит, направленные на необходимость развития аудиторской деятельности (в соответствии с требованиями бизнеса, возникшими новыми обстоятельствами или новыми правилами и нормами ведения хозяйственной деятельности) и повышения её качества.

Проанализируем существенность влияния каждого фактора с точки зрения воздействия на качество аудиторской деятельности.

Рассматривая первый выделенный фактор, следует, прежде всего, остановиться на последних нормативных изменениях в сфере регулирования аудиторской деятельности. Основным нормативным документом, регулирующим аудиторскую деятельность

в России, является Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 307-ФЗ) [1], претерпевающий в последнее время также ряд значительных изменений в части регулирования качества аудиторской деятельности. Например, в предыдущей редакции Закона № 307-ФЗ «Статья 10. Контроль и надзор за деятельностью аудиторских организаций, аудиторов» именовалась как «Статья 10. Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов». Анализ содержания самой 10 статьи Закона № 307-ФЗ также позволяет сделать выводы о тенденции исключения прямого регулирования качества аудиторской деятельности в рамках Закона № 307-ФЗ. Говорит ли данный вывод о том, что законодателю тематика повышения и регулирования качества аудита более не интересна? Как нам представляется, в данном случае необходимо сформулировать иной вывод: подобный подход к дальнейшей организации регулирования качества аудита связан, в первую очередь, со сложностью и множественной вариантноностью определения и регулирования терминологии качества аудита и процессов, направленных на обеспечение необходимого уровня качества аудиторской деятельности. В этой связи предполагаем, что вопросы, связанные с регламентацией качества аудиторской деятельности, переведены в зону регулирования на уровне стандартов.

При этом пункт 2 статьи 1 Закона № 307-ФЗ гласит, что аудиторская деятельность в Российской Федерации осуществляется в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, а также иными требованиями, установленными Банком России, саморегулируемой организацией аудиторов в соответствии с требованиями Закона № 307-ФЗ. При этом под стандартами аудиторской деятельности в целях применения норм Закона № 307-ФЗ следует понимать международные стандарты аудита (МСА), принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации [1, 2].

В соответствии с нормами Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими при-

менению на территории Российской Федерации [2], а также Приказа Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» [3] – на территории Российской Федерации введены и ратифицированы сорок восемь международных стандартов аудита (МСА), среди которых следует обособить стандарты, регламентирующие вопросы определения и оценки качества аудиторской деятельности, к которым в частности, относятся:

- 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 – МСКК 1) [4],

- Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (далее – МСА 200) [5],

- Международный стандарт аудита 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» (далее – МСА 220) [6].

Отдельного внимания в вопросе нормативного регулирования качества аудиторской деятельности также заслуживают следующие документы:

- Распоряжение Правительства РФ от 31.12.2020 № 3709-р «Об утверждении Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года» [7] (далее – Концепция развития аудита),

- Концепция качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита [8] (далее – Концепция качества аудита).

Рассматривая Концепцию развития аудита, следует в первую очередь отметить, что данный документ сам по себе не является нормативно-правовым, поскольку не зарегистрирован Министерством юстиции России. Однако данный документ содержит признаки нормативного правового, но не содержит норм прямого регулирования: описывает

имеющуюся проблематику в области регулирования аудиторской деятельности в России, направления развития аудита, механизмы и ожидаемый результат от реализации Концепции развития аудита, содержит цели и задачи такой реализации. Концепция развития аудита, кроме всего прочего, в разделе «II. Цель и основные задачи развития» содержит тезис о целевой модели организации, регулирования, осуществления аудиторской деятельности, а также контроля (надзора) за аудиторской деятельностью основывается на современных международно признанных стандартах. При этом для достижения указанной цели необходимо авторами Концепции развития аудита сформулировано и закреплено в рамках концепции решение следующих основных задач:

- повышение качества аудиторских услуг;

- повышение конкурентоспособности аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов;

- укрепление престижа аудиторской профессии [7].

Также в рамках раздела «II. Цель и основные задачи развития» Концепции развития аудита указано, что решение указанных задач предполагает целенаправленное осуществление комплекса регуляторных, организационных и иных мер, направленных:

- на развитие рынка аудиторских услуг;

- на совершенствование системы регулирования аудиторской деятельности;

- на консолидацию аудиторской профессии;

- на повышение квалификации аудиторов;

- на совершенствование системы мониторинга аудиторской деятельности и контроля (надзора) за ней, а также практики применения мер ответственности за несоблюдение правил аудиторской деятельности;

- на повышение вовлеченности представителей отечественного аудиторского сообщества в международное сотрудничество [7].

В отношении Концепции качества аудита следует отметить, что данный документ не является нормативным правовым. Кроме того, его статус сегодня

вызывает множество вопросов: например, почему Концепция качества аудита только лишь опубликована на сайте финансового ведомства (19 января 2017 года)? Или как следует понимать и расценивать такое опубликование: а) направление развития в области определения и оценки качества аудиторской деятельности, б) основа для будущего документа в области качества аудита, в) испытание позиции финансового ведомства (относительно качества аудита и порядка его определения) во временном интервале, г) публикация для получения и агрегирования критики о содержании и порядке практического применения документа, д) или что-то другое? На эти вопросы ответов пока нет. Но, совершенно очевидно, что такой документ сегодня необходим.

Раскрывая тематику данной статьи, необходимо, в первую очередь, более подробно остановиться на анализе последнего документа – Концепции качества аудита. Беглый анализ Концепции качества аудита позволяет сделать первые выводы о содержании и сути Концепции качества аудита:

во-первых, документ разработан Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB), и, по сути, не учитывает отечественную специфику аудиторской практики, которая зачастую зависит не только от норм и требований законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность, но и от других отраслевых областей права, например, от требований законодательства о бухгалтерском учете, гражданского законодательства, налогового законодательства РФ;

во-вторых, применяемая в тексте Концепции терминология в области регулирования аудиторской деятельности отличается от терминологии, используемой в рамках Закона № 307-ФЗ и принятых в соответствии с ним нормативных документов, и практически применяемых документов ненормативного характера. Более того, применяемые в рамках Концепции качества аудита ряд терминов и категорий не содержатся в рамках применяемого в России аудиторского законодательства;

в-третьих, в Концепции качества аудита содержатся положения теоретиче-

ского характера, применение которых на практике вызывает также много вопросов, например, формализация в наглядном виде Концепции качества аудита, или, например, выделение и описание элементов Концепции качества аудита, исходных параметров, параметров процесса и другие моменты.

В результате возникает, по нашему мнению, совершенно логичный вопрос: для чего пользователю Концепции качества аудита представлен на ознакомление данный документ, не имеющий юридической значимости и содержащий ряд терминологических неточностей и неясностей? Ответ, как нам представляется, также прост и находится на поверхности – это демонстрация имеющейся позиции в отношении качества аудиторской деятельности, а также демонстрация проблематики осознания и понимания терминологического аппарата, субъективности имеющихся подходов и многосложности накопленного опыта, используемых в процессах, направленных на определение и оценки качества аудиторской деятельности.

Кроме того, как и заданный вопрос, совершенно очевидным представляется и вывод о необходимости разработки в официальном формализованном и применимом на практике виде отечественной методологии качества аудиторской деятельности, которая помимо прочего не только сможет внести ясность в имеющуюся накопленную проблематику определения и оценки качества аудиторской деятельности, но и будет являться действительным эффективным инструментом повышения качества аудита. Полагаем, что кроме имеющихся неясностей в рамках Концепции качества аудита, необходимость формализации на государственном уровне отечественной методологии качества аудиторской деятельности обусловлена следующими факторами:

1) необходимость регламентации отношений по поводу установления и регулирования качества аудиторской деятельности. Здесь напомним, что аналогичный «вывод» в виде необходимости разработки «целевой модели организации, регулирования, осуществления аудиторской деятельности, а также контроля (надзора) за аудиторской деятель-

ностью» сформулирован в рамках раздела II. Цель и основные задачи развития» Концепции развития аудита;

2) изъятие из положений Закона № 307-ФЗ, как указывали выше, норм, регламентирующих качество аудита и аудиторской деятельности;

3) практическая необходимость развития аудиторской деятельности, основанная на методологии PDCA (англ. «Plan – Do – Check – Act», что в переводе означает «Планирование – Действие – Проверка – Корректировка») – методологии принятия решения, используемой в управлении качеством любым процессом, имеющим циклический (повторяющийся) характер (также известен, как цикл Шухарта-Деминга).

В отношении проблематики первых двух факторов мы останавливались ранее. Третий фактор демонстрирует по сути совершенно новый подход, ориентированный на заказчика (покупателя или приобретателя) аудиторской услуги.

В чем новизна? Как нам представляется, в данном случае считаем справедливым провести параллель или тождество между заказчиком и пользователем бухгалтерской (финансовой) отчетности, который сегодня в нынешних обстоятельствах по сути лишен возможности предоставить обратную связь о качестве проведенной аудиторской проверки и подтвержденной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Кроме того, сформированный сегодня действующий механизм определения качества аудиторской деятельности перекладывает полностью все процессы оценки качества и ответственность на уровень саморегулируемых организаций (СРО) (внешний контроль качества аудиторской деятельности) и уровень самих аудиторских компаний (внешний контроль

качества аудиторской деятельности). Подобный подход к пониманию необходимости разработки методологии оценки качества аудиторской деятельности, основанной на национальном опыте и учитывающей отечественную специфику, включая сложности нормативно-правового регулирования, заставляет задумываться о ряде первопричин сложившейся сегодня ситуации на рынке аудиторских услуг, а также о потенциальных возможностях для будущего развития не только аудиторской профессии, но и даже об экономическом подъеме.

Выводы

Тщательное изучение и анализ Концепции качества аудита, позволяет сделать вывод, что в рамках концепции проблематика повышении качества аудита и качества аудиторской деятельности как первоосновы для развития аудиторской деятельности на общегосударственном уровне – не озвучена. Однако, учитывая вышеизложенные выводы и основания для данных выводов, подразумеваем, что вывод об основательном и даже фундаментальном влиянии повышения качества аудита на развитие всей аудиторской деятельности вполне логичен и должен быть принят на общегосударственном уровне. Учитывая сформулированные в рамках Концепции развития аудита положения в части понимания на уровне законодателя о необходимости повышения качества аудиторских услуг, а также о положительном влиянии повышения качества на развитие всей аудиторской деятельности, считаем, что сформулированные в настоящей статье тезисы о формализации отечественной методологии качества аудиторской деятельности получают своё достойное практическое развитие.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 11.06.2021) // 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. Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 09.11.2021) «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) (с изм. и доп., вступ. в силу с 07.01.2022) // СПС «Консультант плюс», 2022.

4. 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.

5. 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 27.10.2021) // СПС «Консультант плюс», 2022.

6. 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.

7. 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.

8. 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.

9. 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.

10. 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.

11. Морунов В.В. Нормативные факторы, влияющие на развитие качества аудита в России // Управленческий учет. 2022. № 1. Ч. 2 С. 286-291.

12. Морунов В.В. Проблематика определения качества аудиторской деятельности в соответствии с нормами отечественного законодательства // Управленческий учет. 2022. № 2. Ч. 3 С. 504-509.