

УДК 657.1

В. В. Морунов

Бугульминский филиал Казанского национального исследовательского технологического университета (ФГБОУ ВО «КНИТУ»), Республика Татарстан, г. Бугульма, email: v_morunov@mail.ru

ОПРЕДЕЛЕНИЕ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ АУДИТА

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

В статье рассмотрен вопрос об определении качества аудиторской деятельности в соответствии с нормами международных стандартов аудита, включая международный стандарт аудита МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»

V. V. Morunov

Bugulma branch of the Kazan National Research Technological University (FSBEI HE "KNITU"), Republic of Tatarstan, Bugulma, email: v_morunov@mail.ru

DETERMINING THE QUALITY OF AUDITING IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL AUDITING STANDARDS

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

The article discusses the issue of determining the quality of audit activities in accordance with the norms of international auditing standards, including the international auditing standard ISA 220 "Quality control when auditing financial statements"

Вопросы определения качества аудиторской деятельности (аудиторских услуг) в последнее время занимают заслуженное внимание заинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Одной из самых важных причин такой заинтересованности служит отмена национальных и переход на международные стандарты аудита (МСА), учитывая, что и сама организация перехода (как в нормативно-правовом поле, так и на практике) требует не меньшего внимания, чем методологическое содержание самих международных стандартов аудита (МСА). Одним из ключевых международных стандартов аудита в вопросах оценки качества аудиторской деятельности (аудиторских услуг) без сомнений является МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности».

Цель исследования

Обоснование необходимости улучшения качества аудиторских услуг как основная задача развития аудита в рам-

ках 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

С целью проведения анализа в рамках настоящей статьи изначально определимся с основной терминологией в соответствии с нормами Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 307-ФЗ) [1].

Итак, в соответствии с пунктом 2 статьи 1 Закона № 307-ФЗ под аудиторской

деятельностью (аудиторскими услугами) понимается деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами [1].

При этом в соответствии с пунктом 3 статьи 1 Закона № 307-ФЗ аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности [1].

Отдельного внимания здесь же заслуживает перечень сопутствующих аудиту услуг, приведенный в Приказе от 09.03.2017 № 33н «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг» [4]. Анализ данного перечня позволяет сделать вывод о том, что далеко не все услуги аудиторской организации (индивидуального аудитора) относятся к «аудиторской деятельности» ввиду его ограниченности. Это, в свою очередь, значительно сужает перечень перспективных видов услуг, которые способны оказывать аудиторы, и переводит такую деятельность в разряд консультационных и прочих услуг, которые к аудиторским де-юре не относятся.

Таким образом, термины «аудиторская деятельность» и «аудиторские услуги» законодателем признаются как абсолютно тождественные, но термин «аудит» в этот круг не входит, поскольку, судя по определению, аудит – это процесс (или ряд процессов, система процессов) в рамках аудиторской деятельности. Одновременно, здесь же в пункте 3 статьи 1 Закона № 307-ФЗ, законодатель подчеркивает, что для целей Закона № 307-ФЗ под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность (или ее часть), предусмотренная Федеральным законом от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) или изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, аналогичная по составу отчетность (или ее часть), предусмотренная другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, а также иная финансовая информация [1]. Напомним, что в соответствии с пунктом

1 статьи 3 Закона № 402-ФЗ бухгалтерская (финансовая) отчетность – информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными нормами Закона № 402-ФЗ [2].

Таким образом, используя приведенную выше терминологию, представляется возможным сформулировать следующее понятие: аудиторская деятельность – это аудиторские услуги:

- по проведению независимой проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности, и

- по оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемых аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Таким образом, применительно к теме настоящего исследования, термин «качество аудиторской деятельности» или, соответственно, термин «качество аудиторских услуг» (в рамках настоящего исследования данные термины считаем тождественными) представляется возможным раскрыть через вышеприведенное определение.

Таким образом, возможно сформулировать следующее определение: качество аудиторской деятельности (качество аудиторских услуг) – это уровень профессиональных требований (предъявляемых к аудиторской услуге, включающей проведение как независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности, так и оказание сопутствующих аудиту услуг), оцениваемый в соответствии с законодательством РФ, регулирующим аудиторскую деятельность.

В соответствии с пунктом 1 статьи 7 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 [1].

В соответствии с разделом «Система контроля качества и роль аудиторских групп» международного стандарта аудита 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» (далее – МСА 220) [7], МСА 220 составлен с учетом допущения о том, что на аудиторскую организацию распространяется действие Международного стандарта 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).

В соответствии с пунктом 11 МСКК 1 целью аудиторской организации является внедрение и поддержка системы контроля качества, позволяющей этой организации получить разумную уверенность в том, что:

1) организация и ее сотрудники соблюдают профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования;

2) заключения, выпущенные организацией или руководителями заданий, носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах [5].

Таким образом, учитывая нормы п. 1 ст. 7 Закона № 307-ФЗ и п. 11 МСКК 1, на законодательном уровне закреплена норма по обеспечению со стороны аудиторской организации по внедрению и поддержке системы контроля качества аудиторской деятельности.

Вернемся к МСА 220. Итак, в соответствии с МСА 220 введены определения, которые, считаем, заслуживают внимания с точки зрения определения качества аудиторской деятельности. Однако детальный анализ данной терминологии позволяет сделать неоднозначный вывод о необходимости доработки ряда терминов с точки зрения их соответствия действующим нормам законодательства РФ, регулирующего аудиторскую деятельность (статья 2 Закона № 307-ФЗ).

Например, в рамках МСА 220 определено, что аудиторская организация – индивидуально практикующий специалист, партнерство, или корпорация, или другая организация профессиональных бухгалтеров [7]. Но в соответствии с нормами п. 1 ст. 3 Закона № 307-ФЗ ау-

диторская организация – коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов [1]. При этом, как отмечалось выше, в соответствии с п. 2 ст. 1 Закона № 307-ФЗ аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами [1]. Таким образом, в соответствии с МСА 220 и Законом № 307-ФЗ на законодательном уровне введено разное толкование одного и того же термина – «аудиторская организация».

Ещё один пример, термин «аудиторская группа». В соответствии с МСА 220 «аудиторская группа» – все партнеры и сотрудники, выполняющие конкретное задание, а также любые лица, привлеченные аудиторской организацией или организацией, входящей в сеть, которые выполняют процедуры в рамках данного задания. При этом данный термин не относится к внешним экспертам, привлеченным аудиторской организацией или организацией, входящей в сеть; понятие «аудиторская группа» также включает работников службы внутреннего контроля клиента, которые непосредственно участвуют в выполнении аудиторского задания, когда внешний аудитор соблюдает требования МСА 610 [7]. Однако в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 13 Закона № 307-ФЗ при оказании аудиторских услуг аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе самостоятельно определять формы и методы оказания аудиторских услуг на основе стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, оказывающей аудиторские услуги [1]. Таким образом, в соответствии с МСА 220 в состав аудиторской группы могут входить любые физические лица, привлеченные аудиторской организацией или организацией, входящей в сеть, которые выполняют процедуры в рамках данного задания, а в соответствии с нормами Закона № 307-ФЗ в состав аудиторской группы могут входить только работники аудиторской организации.

Понимая принцип приоритета специальной нормы закона над общей, представляется возможным выразить мне-

ние об отсутствии противоречивости в рамках данной терминологии, однако, в случае использования данных терминов в узких ситуациях, пользователю нормы закона придется постоянно конкретизировать – в соответствии с какой именно нормой он ссылается на термин или использует его. А это, в свою очередь, однозначно демонстрирует необходимость доработки данной неясности на терминологическом уровне (хотя формально – противоречия здесь нет).

В рамках данного исследования необходимо, считаем, остановиться также на рассмотрении ряда следующих категорий.

Проверка качества выполнения задания – процесс, выполненный по состоянию на или до подготовки заключения и призванный объективно оценить значимые суждения аудиторской группы и ее выводы, сделанные при формулировании заключения. Процесс проверки качества выполнения задания предназначен для аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и других заданий, при их наличии, для которых, как установила аудиторская организация, требуется проверка качества выполнения задания [7].

Комментируя данную категорию, начнем с того, что в соответствии с п.1 ст. 3 Закона № 402-ФЗ – бухгалтерская (финансовая) отчетность – информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными Законом № 402-ФЗ [2]. Таким образом, поскольку понятие «финансовая отчетность» не введена отдельно в рамках МСА 220, правильным, считаем, использовать термин «бухгалтерская (финансовая) отчетность» в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете (ст.4 Закона № 402-ФЗ [2]). Этот тезис также демонстрирует наличие очевидных неточностей в терминологическом плане и направлен на необходимость уточнения введенных и используемых в рамках международных стандартов терминов.

Кроме того, следует обратить внимание, что при использовании терминологии, касающихся оценки качества аудиторской деятельности, введенной в рамках МСА 220, косвенно раскрывается и само понятие «качество аудиторской деятельности». В частности, в роли результата «проверки качества выполнения задания» выступает «объективная оценка значимых суждений аудиторской группы и ее выводы, сделанные при формулировании заключения». Таким образом, проверка качества выполнения задания проводится только в отношении:

- значимых суждений аудиторской группы,
- значимых выводов аудиторской группы, сделанных при формулировании заключения.

Здесь, по нашему мнению, упоминание «значимых» определенно указывает на необходимость учета значимых аспектов деятельности и выводов аудиторской группы, другими словами – речь идет о существенной информации.

Лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания – партнер, иной сотрудник аудиторской организации, стороннее лицо надлежащей квалификации, или группа таких лиц, никто из которых не входит в состав аудиторской группы, с достаточным и надлежащим опытом и полномочиями, позволяющими объективно оценить значимые суждения, которые сделаны аудиторской группой, и выводы, к которым она пришла при формулировании заключения [7].

Анализ данной категории приводит нас к выводу, что проверка качества выполнения задания может проводиться:

- сотрудником аудиторской организации надлежащей (соответствующей) квалификации, включая партнера,
- сторонним лицом или группой сторонних лиц надлежащей квалификации, не входящими в состав аудиторской группы.

Кроме того, указанные проверяющие должны обладать:

- достаточным и надлежащим опытом,
- полномочиями (основаниями), которые позволяют объективно оценить значимые (или существенные) суждения, которые сделаны аудиторской группой.

пой, и выводы, к которым она пришла при формулировании заключения.

Здесь обращаем внимание, что в данном разделе авторы не применяют в отношении «выводов» характеристику «значимые» (или по-нашему – существенные). Таким образом, в отношении проверки выводов аудиторской группы проводится более тщательная (по сравнению с существенной) проверка.

Инспектирование – процедуры, предназначенные для обеспечения доказательств соблюдения аудиторскими группами политики и процедур контроля качества, установленных в организации в отношении завершенных заданий [7].

Дополняя данную формулировку, необходимо конкретизировать, что «политика и процедура контроля качества» устанавливаются не только на уровне организации. В отношении данной формулировки, вероятно, имеется в виду, что необходимо более расширенное толкование, а именно в виде «установленных в организации кроме общеустановленных требований».

Мониторинг – процесс, предусматривающий непрерывный анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, в том числе периодическое инспектирование на выборочной основе завершенных аудиторских заданий, с целью обеспечить аудиторской организации разумную уверенность в том, что ее система контроля качества работает эффективно [7].

Комментируя данное определение, необходимо отметить, что инспектирование, о котором речь шла выше, является частью системы контроля качества аудиторской организации. Кроме того, обращаем внимание на критерий непрерывности анализа и оценки системы контроля качества аудиторской организации в рамках проводимого мониторинга. Учитывая, что в соответствии с пунктом A1 МСА 220 [7] «мониторинг» является элементом политики и процедур системы контроля качества, такая непрерывность в достаточность степени объяснима и соответствующая обоснована.

Стороннее лицо надлежащей квалификации – лицо, которое не является сотрудником организации, обладающее компетенцией и способностями, чтобы

действовать в качестве руководителя проекта/задания, например партнер другой организации или сотрудник (с соответствующим опытом), состоящий либо в профессиональном объединении бухгалтеров, члены которого могут проводить аудит и обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов или выполнять иные задания, обеспечивающие уверенность, или задания, по оказанию сопутствующих услуг, либо в организации, оказывающей соответствующие услуги по контролю качества [7].

Данный термин дополняет комментарий в отношении «лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания» в части того, что кроме достаточного и надлежащего опыта и полномочий стороннее лицо надлежащей квалификации должно обладать компетенцией и способностями, чтобы действовать в качестве руководителя проекта/задания, чтобы при проверке качества выполнения задания объективно оценить значимые суждения, которые сделаны аудиторской группой, и выводы, к которым она пришла при формулировании заключения.

Выводы

Учитывая вышеизложенное, включая результаты проведенного анализа, представляется возможным сформулировать, что с целью устранения неясностей и неточностей в части приведенных в стандарте МСА 220 формулировок на предмет соответствия законодательству, регулирующему аудиторскую деятельность, определено необходима соответствующая доработка.

Кроме того, дополняя вышеизложенное, сформулируем итоговое определение в отношении качества аудиторской деятельности:

качество аудиторской деятельности (качество аудиторских услуг) – это уровень профессиональных требований

а) по обеспечению необходимой степени соответствия деятельности в области аудита установленным внешними и внутренними стандартами нормам

б) предъявляемых к аудиторской услуге, включающей проведение как независимой проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица

в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности, так и оказание сопутствующих аудиту услуг,

– оцениваемый внешними и внутренними лицами, осуществляющими проверку, в соответствии с законодательством

РФ, регулирующим аудиторскую деятельность, в том числе международными стандартами аудита,

– предполагающий его постоянное совершенствование и повышение (с целью развития качества).

Библиографический список

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 09.03.2021) // СПС «Консультант плюс», 2021.
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020) // СПС «Консультант плюс», 2021.
3. 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.
4. 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.
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 N 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. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (утратил силу с 1 января 2018 года в связи с изданием Постановления Правительства РФ от 23.10.2017 № 1289) // СПС «Консультант плюс», 2021.
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. Принципы осуществления внешнего контроля качества аудиторской деятельности // Управленческий учет. 2021. № 1. с. 144-151
14. 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
15. Морунов В.В. Корректирование качества аудиторских услуг как основная задача развития аудита в России // Управленческий учет. 2021. № 3 ч.2. с. 560-565
16. 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