

Философия Международных стандартов аудита в теории и практике российского аудита

Philosophy of International Standards of Auditing in the Theory and Practice of Russian Audit

УДК _____

DOI: 10.12737/_____

Н.А. Лосева, д-р экон. наук, профессор, проректор по УМиНИР АНО ВО «Сергиево-Посадский гуманитарный институт», г. Сергиев Посад

e-mail: los.nat@mail.ru

N.A. Loseva, Doctor of Economic Sciences, Professor, Vice-Rector for Teaching and Guiding, Methodology and Research, Sergiyev-Posad University of Humanities, Sergiyev Posad

e-mail: los.nat@mail.ru

Аннотация. В статье рассматривается структура международных стандартов аудита и Концепция качества аудита, разработанная Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB), факторы и условия обеспечения качества аудиторских услуг в российской аудиторской практике.

Ключевые слова: международные стандарты аудита, структура МСА, Кодекс профессиональной этики бухгалтеров, Концепция качества аудита, обеспечение качества аудиторских услуг в России.

Abstract. The article examines the structure of the international audit standards and the Audit Quality Concept developed by the IAASB, the factors and conditions for ensuring the quality of audit services in Russian auditing practice.

Keywords: international audit standards, the structure of ISAs, the Code of Professional Ethics of Accountants, the Concept of Audit Quality, and the assurance of the quality of audit services in Russia.

Международные стандарты аудита (МСА) применяются в России с 2017 года. Понимание и осознание положений МСА возможно по истечении более длительной практики применения, в настоящее время можно говорить об основных концепциях, категориях, принципах и требованиях МСА, формирующих философию международного аудита.

Для российских аудиторов в полной мере понять и осознать требования МСА предстоит уже в году, т.к. действие федеральных стандартов аудита отменено на территории России с 1 января 2018 года в соответствии Постановлением Правительства РФ от 23.10.2017 № 1289 «О признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации».

Рассмотрим структуру Сборника стандартов, выпущенных Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB, далее — Совет по МСА), которая отражена в документе 49_Structure_

of_IAASB_Pronouncements и представлена на рис.1 [7].

Во главе стандартов, выпущенных Советом по МСА, стоит Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, распространяющий свои требования на все задания, охватываемые стандартами Совета по МСА, которые включают:

- международные стандарты аудита (МСА 100-999);
- международные стандарты обзорных проверок (МСОП 2000 — 2699);
- международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ 3000 — 3699);
- международные стандарты сопутствующих услуг (МССУ 4000 — 4699).

Совет по МСА разработал также Концепцию качества аудита (представлена в отдельном документе 51_Handbook_Framework_for_Audit_Quality, далее — Концепция), которая включает ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества



аудита, описывает исходные параметры, а также параметры процесса и результаты, оказывающие влияние на качество аудита финансовой отчетности на уровне отдельного аудиторского задания, аудиторской организации и страны в целом. В Концепции подчеркивается значимость взаимодействия между заинтересованными сторонами и важность других факторов внешней среды.

Цели Концепции качества аудита включают в себя:

- повышение осведомленности об основных элементах качества аудита;
- стимулирование основных заинтересованных сторон к поиску способов повышения качества аудита;
- развитие диалога между основными заинтересованными сторонами по данному вопросу [8].

IAASB надеется, что Концепция будет способствовать соответствующим обсуждениям и повлечет за собой принятие мер, направленных на дальнейшее повышение качества аудита.

Аудиторы обязаны соблюдать все применимые стандарты аудита и контроля качества, принятые в их организациях, а также этические и прочие нормативные требования. Концепция не предназначена для того, чтобы заменить данные стандарты, равно как и для того, чтобы установить дополнительные стандарты или требования относительно выполнения аудиторских заданий [8].

Термин «качество аудита» часто используется в обсуждениях заинтересованных сторон, а также в информационном взаимодействии регулирующих органов, органов, устанавливающих стандарты, аудиторских



Рис.1. Структура Сборника стандартов, выпущенных Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность

и прочих организаций, при проведении исследований и разработке политики в данной сфере. *Качество аудита — это сложное понятие, и, как указано в Концепции качества аудита IAASB, на данный момент не существует его четкого определения, которое имело бы всеобщее признание*

IAASB использует Концепцию качества аудита в Международном стандарте 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» а также в Международных стандартах аудита.

Термин «качество аудита» включает ряд основных элементов, обеспечивающих условия для того, чтобы добиться максимальной вероятности проведения качественно аудита на постоянной основе.

Целью аудита финансовой отчетности является формирование аудитором мнения о финансовой отчетности на основе полученных достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно присутствия в финансовой отчетности существенных искажений и предоставление заключения согласно полученным результатам. Таким образом, качественный аудит, вероятнее всего, обеспечит аудиторская группа, которая:

- придерживается надлежащих ценностей, этических норм и подходов;
- достаточно квалифицирована, опытна и располагает достаточным временем для выполнения аудиторской работы;
- применяет строгие процедуры аудита и контроля качества, соответствующие требованиям законодательства, нормативно-правовых актов и применимых стандартов;
- предоставляет своевременные и полезные отчеты;
- надлежащим образом взаимодействует с заинтересованными сторонами [8].

Ответственность за проведение качественного аудита финансовой отчетности лежит на аудиторе. Однако качество аудита будет несравненно выше, если аудитору будет оказана поддержка и будет налажено

надлежащее взаимодействие между всеми участниками процесса подготовки финансовой отчетности.

Концепция направлена на повышение осведомленности о ключевых элементах качества аудита, она побуждает тем самым аудиторов, аудиторские организации и другие заинтересованные стороны к критическому анализу своей деятельности с тем, чтобы определить, какие дополнительные меры можно принять для повышения качества аудита в их специфической среде [8].

Концепция применяется при проведении аудита любых организаций независимо от их размера, характера и сложности их деятельности. Она также применяется ко всем аудиторским организациям независимо от размера, включая аудиторские организации, входящие в сеть или ассоциацию. Однако атрибуты качества аудита, описанные в Концепции, различаются по значимости и по-разному влияют на качество выполнения задания [8].

Аудиторы обязаны соблюдать все применимые стандарты аудита и контроля качества, действующие в отношении аудиторских организаций, а также этические и прочие нормативные требования. В частности, в МСКК 1¹ описываются обязанности организации в отношении системы контроля качества проводимого ею аудита. Концепция при этом не заменяет данные стандарты, равно как и не устанавливает дополнительные стандарты или процедурные требования относительно выполнения аудиторских заданий [8].

Несмотря на то, что на качество конкретного аудиторского задания будут оказывать влияние исходные параметры, а также параметры процесса, результаты и различные виды взаимодействия, описанные в Концепции, сама по себе Концепция качества аудита недостаточна для целей оценки качества конкретного задания [8].

¹ МСКК 1 требует от аудиторских организаций создать и поддерживать систему контроля качества с целью получения разумной уверенности в том, что как организация в целом, так и ее персонал соблюдают профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования и что заключения, подготовленные организацией или руководителями заданий, носят надлежащий характер в данных обстоятельствах.



Необходимо отметить, что категория и концепция качества аудита неоднократно рассматривалась в научных исследованиях российскими учеными, отражена в российском законодательстве, в том числе в федеральных стандартах аудиторской деятельности, контролируется со стороны саморегулируемых организаций аудиторов в практической деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Вопросам качества аудита было посвящено специальное Информационное сообщение Минфина России от 03.10.2016г. №ИС-аудит-7, в котором доводится до сведения аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и СРО аудиторов, что Советом по аудиторской деятельности 22 сентября 2016 г. (протокол № 26) одобрены критерии оценки качества аудита. Данные критерии введены с 2017 г. в качестве единых для всех СРО аудиторов (ранее каждая такая организация устанавливала и применяла собственные критерии оценки). Они применяются для оценки качества выполненного аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций при проведении внешних проверок качества работы аудиторских организаций и аудиторов. При проверках аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, осуществлявших аудиторскую деятельность, качество их работы предлагается оценивать следующим образом:

- *оценка 1* — существенные нарушения не выявлены;
- *оценка 2* — выявлены существенные устранимые нарушения;
- *оценка 3* — выявлены существенные неустранимые нарушения.

Качество — философская категория, выражающая осуществленную определенность объекта, благодаря которой он является именно этим объектом, а не иным. *Качество* — объективная и всеобщая характеристика объектов, проявляющаяся в совокупности их свойств.

Такой философский взгляд на категорию качества позволяет использовать основные общие закономерности и положения в различных отраслях и сферах деятельности, в том числе в аудиторской деятельности.

Аудит — это инструмент обеспечения доверия среди участников экономического сообщества. Результаты аудиторской деятельности являются основой для принятия множества экономических решений, поэтому необходимо обеспечивать и поддерживать качество аудиторских услуг.

Качество аудиторских услуг определяют такие основные характеристики, как профессиональная подготовка и компетентность аудитора, оказание аудиторских услуг и составление аудиторского отчета в соответствии с требованиями аудиторских стандартов (как технологических, так и этических). Критерием качества аудиторских услуг выступает достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также рекомендаций аудиторов по оптимизации и повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

В научных исследованиях рассматривались различные подходы к определению понятия качества аудита. Э.А. Сиротенко в своем исследовании приводит следующее определение «... *качество аудита — категория, выражающая существенную определенность аудита, благодаря которой он является именно аудитом, а не чем-то иным. Качество аудита — это такие его свойства и принадлежности, соответствие которым составляет сущность аудита*» [13, с.204].

В.В. Скобара, исследуя проблему качества аудита, считает, что «...*мнение аудитора полезно лишь при доверии пользователей к его достоверности. Возрастание доверия возможно при работе аудиторов с соблюдением установленных профессиональных правил (стандартов) и повышении качества оказанных услуг*» [14, с.33].

С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова приводят следующее определение качества аудита: «... *как степень необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны пользователей в отношении достоверности информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента*» [9, с.78].

Е.М. Гутцайт, рассматривая проблемы аудита, указывает, что «...*регулирование качества услуг является одной из актуаль-*

нейших, ключевых и сложнейших методологических проблем отечественного аудита. Так или иначе, но различные вопросы регулирования аудиторской деятельности (например, ее контроль, место аудиторских объединений, роль малого бизнеса в аудите и т.д.) имеют тенденцию поворачиваться, словно стрелка компаса на север, к вопросу регулирования качества аудиторских услуг» [10, с. 192].

Все возможные воздействия на качество аудиторских услуг можно разделить:

- на факторы, влияющие на качество услуг;
- условия, обеспечивающие качество услуг.

Такое деление важно при формировании методологии и организации работ по качеству аудита, так как способность различных факторов влиять на улучшение качества оказываемых услуг в значительной степени зависит от условий обеспечения качества услуг. Существование этой зависимости аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам необходимо учитывать в своей практической деятельности [11, с.53].

К факторам, формирующим качество аудиторских услуг, относятся: разработка законодательной и нормативной базы по аудиторской деятельности, профессиональная подготовка и компетентность персонала аудиторской организации, наличие внутрифирменных стандартов, численность и структура аудиторской организации, ее специализация, опыт практической деятельности на рынке аудиторских услуг, техническое оснащение, уровень корпоративного управления и корпоративной культуры.

К факторам, обеспечивающим качество аудиторских услуг, относятся: выполнение аудиторских услуг в соответствии с требованиями международных, национальных и внутрифирменных стандартов аудита, нормами профессиональной этики, выполнение аудиторского задания в установленные договором сроки, оптимальная оплата услуг, отсутствие претензий и судебных разбирательств со стороны клиентов.

К факторам, стимулирующим оказание аудиторских услуг высокого уровня качества, относятся: улучшение социально-экономи-

ческих условий труда и отдыха сотрудников организации, предоставление льгот и привилегий персоналу и т.д.

Следующая группа факторов, влияющих на качество аудиторских услуг, делится на объективные и субъективные факторы.

К объективным факторам, влияющим на качество аудиторских услуг, относятся:

- внедрение научных разработок и достижений НТП в деятельность аудиторских организаций;
- качество нормативной документации и внутрифирменных стандартов;
- уровень стандартизации и унификации аудиторских услуг;
- безотказность и бесперебойность работы информационных и компьютерных систем.

К субъективным факторам относятся:

- корпоративная и личная культура управления в организации;
- материальное и моральное стимулирование, мотивация труда персонала аудиторской организации;
- соблюдение трудовой и технологической дисциплины.

Не меньшее значение для выявления факторов, влияющих на качество аудиторских услуг, имеет деление факторов на внутренние и внешние.

Внутренние факторы зависят от деятельности аудиторской организации, их можно классифицировать как организационные, экономические, социально-психологические, технические.

К внешним факторам, формирующим качество аудиторских услуг, относятся потребности рынка аудиторских услуг, уровень и характер конкуренции на рынке, имидж аудиторской организации.

Функциональные факторы затрагивают задачи одной из функций управления организацией и не требуют значительных структурных изменений системы управления. Системные факторы затрагивают задачи нескольких функций управления организацией, требуют пересмотра и внесения изменений в содержание элементов системы управления организацией. Системные и функциональные факторы позволяют оценивать последствия и степень влияния их на качество аудиторских услуг.

Все перечисленные факторы тесно связаны между собой, но степень их влияния на качество аудиторских услуг неодинакова. При оценке степени их влияния необходимо отдать приоритет тем, которые в наибольшей степени оказывают влияние на качество аудита. Это позволит с наименьшими затратами и более эффективно и рационально обеспечить качество аудиторских услуг на профессиональном рынке [11, с.55].

В научных исследованиях существует и другая точка зрения в отношении выделения и группировки факторов, влияющих на качество аудита. На основе анализа отечественных и международных подходов в аудите, В.В. Скобара выделяет факторы, определяющие качество работы аудитора, и агрегирует их в следующие четыре группы:

- состояние теории аудита;
- состояние методологической и методической базы аудиторских проверок;
- состояние системы организации аудита;
- состояние системы контроля и разработанность механизма оценки качества аудиторских услуг [14, с.20].

В современных условиях качество аудита представляет собой динамичную экономическую категорию, представления о которой могут изменяться в пространстве и во времени. Проведенные научные исследования позволили дополнить и развить представление о качестве аудита путем определения понятия «*качество аудиторской услуги*».

Качество аудиторской услуги — это характеристика аудиторской деятельности, проявляющаяся в совокупности теоретических, методологических и организационных свойств аудиторской услуги, которые способны удовлетворить потребности заинтересованных пользователей в качественной и достоверной информации и повысить доверие к аудиту [11, с.58].

Дальнейшие исследования позволили выявить условия, которые способствуют реализации факторов (теоретического, методологического и организационного характера), влияющих на качество аудиторских услуг, и обеспечивают необходимое качество аудиторских услуг. Многообразные условия

обеспечения качества аудиторских услуг были агрегированы автором по следующим группам:

- общеэкономические условия;
- условия аудиторской деятельности;
- региональные условия;
- внутрифирменные условия.

Общеэкономические условия определяются состоянием развития национальной экономики, тенденциями экономического роста, характером социальных процессов в стране. Общеэкономические условия формируются и закрепляются законодательством Российской Федерации, которое определяет правила функционирования рыночного хозяйства, элементы хозяйственного механизма, состав инфраструктуры рынка. Это относится, прежде всего, к правовой регламентации предпринимательской деятельности, системе налогообложения, принципам ценообразования, трудовым отношениям и системе оплаты труда, гражданской, административной и уголовной ответственности. Общеэкономические условия задаются правилами функционирования рыночной инфраструктуры: рынка ценных бумаг, недвижимости, банков и кредитных организаций, рынка труда и т.д. Общеэкономические условия оказывают косвенное воздействие на реализацию факторов, формирующих качество аудиторских услуг.

Условия аудиторской деятельности определяются характером и тенденциями развития рынка аудиторских услуг, его потребностями. В последние годы отмечаются высокие темпы роста аудиторского бизнеса, его концентрация и интеграция с международным аудитом. Важным явлением, характеризующим рынок, рыночные отношения, определяющим коммерческий успех производителя выступает спрос. Спросу противостоит предложение. Оба явления имеют как количественную, так и качественную составляющую. Наибольший экономический коммерческий результат достигается при совпадении количественной и качественной характеристик. Спрос предъявляется на те услуги, которые способны по своим свойствам удовлетворить вполне определенные потребности. Качество аудиторских услуг относится к числу факторов,

в решающей степени обеспечивающих соответствие между спросом и предложением. Без потребности в услугах нельзя говорить о качестве услуг. Условия аудиторской деятельности оказывают прямое воздействие на реализацию факторов, формирующих качество аудиторских услуг.

Региональные условия определяются законодательными и нормативными актами субъектов Российской Федерации, особенностями экономического развития региона. Это относится, прежде всего, к мерам поддержки малого и среднего предпринимательства со стороны региональных органов власти, наличию или отсутствию свободных экономических зон в регионе, разработке и реализации региональных социально-экономических программ, экономической активности со стороны хозяйствующих субъектов в регионе. Региональные условия, как и общеэкономические, оказывают косвенное воздействие на реализацию факторов, формирующих качество аудиторских услуг.

Внутрифирменные условия оказания аудиторских услуг характеризуются целями,

задачами и масштабами деятельности аудиторской организации. Кроме того, внутрифирменные условия обеспечения качества аудиторских услуг определяются корпоративной этикой и соблюдением принципа независимости деятельности аудиторской организации, организацией и структурой управления, наличием и применением в практической деятельности внутрифирменных стандартов аудита, кадровым составом и профессиональной подготовкой специалистов, условиями и оплатой труда сотрудников. Внутрифирменные условия оказывают непосредственное воздействие на реализацию факторов, формирующих качество аудиторских услуг.

Как показало исследование, условия обеспечения качества аудиторских услуг оказывают решающее воздействие на те конкретные факторы (теоретического, методологического и организационного характера), которые непосредственно изменяют свойства аудиторских услуг и формируют аудиторские услуги необходимого качества [11, с.62].

Список литературы

1. Федеральный закон от 30.12.2008 №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»
2. Постановление Правительства РФ от 11 июня 2015 г. № 576 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации»
3. Приказ Минфина России от 24.10.2016г. №192н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации»
4. Приказ Минфина России от 09.11.2016г. №207н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации»
5. Минфин России Информационное сообщение от 03.10.2016г. №ИС-аудит-7
6. Постановлением Правительства РФ от 23 октября 2017 г. № 1289 «О признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации»
7. 49_Structure_of_IAASB_Pronouncements: www.minfin.ru — официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации
8. 51_Handbook_Framework_for_Audit_Quality: www.minfin.ru — официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации
9. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Понятие «качество» в аудите и бухгалтерском учете / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова // Аудиторские ведомости, 2005, №3. —с.75-81.
10. Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты / Е.М. Гутцайт. —М., «Элит 2000», «ЮНИТИ-ДАНА», 2003. —400с.



-
11. *Лосева Н.А.* «Качество аудиторских услуг в современных условиях (теория, методология, практика)» // Монография. — Издательство LAP LAMBERT Academic Publishing. 2012; -340 с.; www.lap-publishing.com
 12. *Лосева Н.А.* «Международные стандарты аудита и оценка качества аудиторских услуг». // Аудитор, 2017, №1. С.37-45
 13. *Сиротенко Э.А.* Системное представление аудита Дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. —М., 2005. -360с.
 14. *Скобара В.В.* Качество аудита: Дис. ... д-ра экон. наук в форме научного доклада: 08.00.12. —М., 1999. -74с.