

ниже среднеевропейских. Наши расчеты показали, по данным Европейского инновационного табло – 2019, международные совместные публикации на млн населения в ЕС составляют – 1070, а в Беларуси – 165, то есть отставание от европейского уровня в 6,5 раз. Исследование показывает, что недофинансирование науки является основным фактором низкого позиционирования Беларуси в контексте международных индикаторов оценки научной сферы.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О состоянии и перспективах развития науки в Республике Беларусь по итогам 2018 года : Аналитический доклад / под ред. А. Г. Шумилина, В. Г. Гусакова. – Минск : ГУ «БелИСА», 2019. – 280 с.
2. Индикаторы науки: 2019 : статистический сборник / Л. М. Гохберг, К. А. Дитковский, Е. Л. Дьяченко и др.; Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики». – М.: НИУ ВШЭ, 2019. – 328 с.

УДК 657.6 (075.8)

ВОСПРИЯТИЕ ТЕРМИНА КАЧЕСТВА АУДИТА КЛИЕНТАМИ И АУДИТОРАМИ

Бугаев А.В., к.э.н., проф.

**Витебский государственный технологический университет
г. Витебск, Республика Беларусь**

***Ключевые слова:** международный стандарт аудита, качество аудита, контроль качества аудита.*

***Реферат.** Результаты проведенного исследования показали, что восприятие качества аудита клиентами (заказчиками) аудита и аудиторами отличается. Клиента интересует фактически выполненные действия по проведению аудита, воплощенные в документарную форму (аудиторское заключение, письменная информация). При этом клиента в первую очередь интересует вид аудиторского заключения (предпочтение отдается немодифицированному заключению). Аудитора в первую же очередь интересует полнота его рабочей документации для обоснования качества проведенного аудита.*

В аудиторской деятельности, как известно, используются профессиональные стандарты (правила), в состав которых входят и стандарты (правила) качества. На

международном уровне действует два стандарта:

– МСКК 1 «Контроль качества для фирм, которые проводят аудит и обзорные проверки отчетной финансовой информации и выполняют другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам» (International standard on quality control 1 "Quality control for firms that perform audits and reviews of historical financial information, and other assurance and related services engagements") [1];

– МСА 220R «Контроль качества аудита отчетной финансовой информации» (International standard on auditing 220R "Quality control for audits of historical financial information") [2].

Основополагающим документом, в соответствии с которым были разработаны данные стандарты, является Положение об обязательствах организаций – членов Международной Федерации Бухгалтеров 1 «Обеспечение качества» (Statement of membership obligations 1 "Quality assurance") (далее – положение) [3].

Отметим, что вопросы контроля качества аудита в международных стандартах рассмотрены концептуально, и в первую очередь в положении 1 «Обеспечение качества».

Тем не менее, качество аудита как категория, а также качество аудиторской услуги не определены в профессиональных стандартах, в т. ч. и в нормативных правовых актах Республики Беларусь, регулирующих вопросы качества аудита [4].

Стандарты раскрывают соответствующие характеристики аудита (категории или терминологию аудита) и требования к ним, что должно обеспечить качество аудита. Но согласитесь, что клиент имеет крайне ограниченное представление и недостаточно информирован о применяемых аудитором и оценках существенности, и аудиторского риска, и методах сбора аудиторских доказательств, и поэтому не может дать оценки качества «производства» аудиторской услуги на соответствие аудиторским стандартам. Следовательно, профессиональные стандарты в первую очередь предназначены для оценки качества аудита и аудиторской услуги только с позиции аудитора или профессионального контролера (внутреннего или внешнего по отношению к аудитору). При этом не принимается во внимание степень удовлетворенности как клиента, так и пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности результатами аудита. А ведь именно степень удовлетворенности клиента и других потребителей информации финансовой отчетности дает исходную оценку качества проведенного аудита.

На протяжении последних 15 лет автор предложенного исследования в ходе осуществления профессиональной аудиторской деятельности (за это время им было оказано более 1000 аудиторских услуг и аудиторских проверок) провел изучение мнения руководителей организаций и главных бухгалтеров более чем 100 организаций всех форм собственности и различных секторов экономики (кроме банков и страховых организаций), а также коллег-аудиторов (индивидуальных предпринимателей и в штате аудиторских фирм) по отдельным вопросам их понимания качества аудита.

В результате были получены следующие данные по 7 ключевым вопросам качества аудита (табл. 1–7).

Таблица 1 – Ответы на вопрос: Имеете ли Вы представление об аудиторском законодательстве и о правилах аудиторской деятельности?

Ответ	Руководители (%)	Главные бухгалтеры (%)	Аудиторы (%)
Да	1,5	67,2	100,0
Нет	98,5	32,8	-
	100,0	100,0	100,0

Как видим, руководители практически не знакомы с аудиторским законодательством, да и представление бухгалтеров об этом желает лучшего.

Таблица 2 – Ответы на вопрос: Знаете ли Вы в целом, что такое аудиторская документация?

Ответ	Руководители (%)	Главные бухгалтеры (%)	Аудиторы (%)
Да	1,0	85,5	100,0
Нет	99,0	14,5	-
	100,0	100,0	100,0

Бухгалтеры в ходе аудита предоставляют по запросу аудиторов всю необходимую информацию для рабочей документации, а вот для директоров сам термин является новинкой.

Таблица 3 – Ответы на вопрос: Согласны ли Вы с тем, что письменная информация аудитора должна раскрывать все существенные недостатки в деятельности организации?

Ответ	Руководители (%)	Главные бухгалтеры (%)	Аудиторы (%)
Да	15,2	1,3	95,3
Нет	84,8	98,7	4,7
	100,0	100,0	100,0

Несомненно, что главные бухгалтеры, да и директора не заинтересованы в выкладывании всех недостатков в деятельности организации в письменном виде, особенно если собственник или руководитель аудируемого лица готов принимать самые жесткие меры воздействия (вплоть до увольнения) к директорам и главным бухгалтерам по результатам аудита. Да и аудиторы предпочитают иногда довести такую информацию «в рабочем порядке», без записи, с последующим предоставлением аудируемым лицом данных о произведенных корректировках. Последнее связано с нежеланием потерять клиента в случае представления такой «откровенной» информации о реальном состоянии дел аудируемого лица.

Таблица 4 – Ответы на вопрос: Какой вид аудиторского заключения устраивает Вас (Вашу организацию)? (возможно несколько ответов)

Ответ	Руководители (%)	Главные бухгалтеры (%)	Аудиторы (%)
Немодифицированное (безусловно положительное)	100,0	100,0	4,4
Модифицированное с оговоркой	2,0	1,0	95,6
Отрицательное	0	0	4,7
Без выражения мнения	0	0	1,5

Несомненно, что как директора, так и главные бухгалтеры предпочитают немодифицированное аудиторское заключение. Ну а вот аудиторы боятся давать такие заключения (опасаясь возможных последствий со стороны Минфина РБ и Аудиторской Палаты в виде обвинения в недостаточности аргументов в рабочей документации для выпуска таких заключений), предпочитая в основном вариант модифицированного заключения с оговоркой.

Таблица 5 – Ответы на вопрос*: Считаете ли Вы, что наличие рабочей документации аудитора не влияет на информационную безопасность Вашей организации?

Ответ	Руководители (%)	Главные бухгалтеры (%)	Аудиторы (%)
Да	15,2	1,3	75,3
Нет	84,8	98,7	24,7
	100,0	100,0	100,0

*Точка зрения клиента после непродолжительной дружеской беседы аудитора с руководителем и главным бухгалтером о необходимости рабочей документации для аудитора и о составе информации для составления такой документации со стороны клиента.

В условиях наличия реальной возможности изъятия рабочей документации аудитора различными государственными органами согласно действующему законодательству существует риск попадания рабочей документации в «плохие руки», что приводит к большим сомнениям в надежности системы информационной безопасности у аудиторов со стороны директоров и главных бухгалтеров. Да и у части аудиторов тоже.

Таблица 6 – Ответы на вопрос: Считаете ли Вы, что наличие рабочей документации является важнейшим инструментом защиты позиции аудитора в спорах по качеству аудита в экономических судах?

Ответ	Руководители (%)	Главные бухгалтеры (%)	Аудиторы (%)
Да	1,2	1,7	99,3
Нет	98,8	98,3	0,7
	100,0	100,0	100,0

Итак, большинство аудиторов считают наличие рабочей документации в качестве своего основного довода в случае возникновения споров в экономических судах по нанесенному ущербу клиенту некачественным аудитом, в то время как директора и главные бухгалтеры полагаются на иные аргументы в спорах.

Как следует из данных таблицы 6, для директоров и главных бухгалтеров аудиторская документация как доказательство качества проведенного аудита вообще неинтересна. Их в большей степени интересует аудиторское заключение, письменная информация и т. п. профессиональные услуги аудитора. Для аудитора его рабочая документация имеет первостепенное значение.

Общий вывод. Понятие качества аудита для клиента и для аудитора несколько отличается. Если клиента интересует фактически выполненные действия по проведению аудита, воплощенные в документарную форму (аудиторское заключение, письменная информация, да и то в интересующей клиента конфигурации, хотя все перечисленное ранее является частью рабочей документации аудитора), то для аудитора его рабочая документация имеет первостепенное значение.

Таблица 7 – Ответ на вопрос: Что, на Ваш взгляд, в большей степени характеризует качество проведенного аудита? (возможно несколько ответов)

Ответ	Руководители (%)	Главные бухгалтеры (%)	Аудиторы (%)
1	2	3	4
Аудиторское заключение (вид)	100,0	100,0	100,0
Письменная информация	92,0	95,0	100,0
Уместные консультации в ходе аудита	100,0	100,0	100,0
Уместные консультации по налогообложению	100,0	100,0	100,0
Проверка правильности расчета налогов	100,0	100,0	100,0

Окончание таблицы 7

1	2	3	4
Решение сложных проблем текущей деятельности (после отчетного периода)	100,0	100,0	35,5
Аудиторская документация	10,0	16,0	100,0

Таким образом, можно сделать еще один дополнительный вывод о том, что клиента сам факт наличия рабочей документации аудитора интересует только лишь с точки зрения наличия потенциальной возможности утечки информации другим сторонам, в первую очередь контролирующим и силовым структурам. Ну а для аудитора рабочая документация – это святая святых, это то, чем можно отбиться от претензий клиентов по вопросу неудовлетворительного качества аудита в экономических судах, и при внешних проверках качества аудита Министерством финансов РБ и Аудиторской Палатой [5].

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности» / Доступно на: https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa_220.html.
2. МСКК 1 «Контроль качества в фирмах, которые выполняют аудит и обзор финансовой отчетности, прочие соглашения о выражении уверенности и сопутствующих услугах» / Доступно на: <http://www.as-audit.ru/consult/show/2089/>
3. Statement of membership obligations 1 "Quality assurance"/available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Statements-of-Membership-Obligations-1-7-Revised.pdf>.
4. Инструкция о принципах осуществления Аудиторской палатой внешней оценки качества работы аудиторских организаций, аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей (утверждена Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 18 октября 2019 № 59 «Об оценке качества аудиторских организаций, аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, аудиторов») / Доступно на: http://minfin.gov.by/upload/audit/acts/postmf_181019_59.pdf.
5. Бугаев, А. В., Пакшина, Т. П., Ермаченко, О. В. Объем и содержание рабочей документации аудитора согласно требованиям международных стандартов аудита (ISAs) / Инновационное развитие экономики : Научно-практический и теоретический журнал. – № 3 (57) 2020, май–июнь. – С. 145–154.