**ИЗМЕНЕНИЯ В ПРАВОВОМ РЕГУЛИРОВАНИИ ОЦЕНКИ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРОВ**

В.Н.ЛЕМЕШ,

кандидат экономических наук, доцент

Материал подготовлен с использованием

правовых актов по состоянию

на 12 февраля 2020 г.

Постановлением N 59:

- внесены дополнения и изменения в НПАД N 8;

- утверждена Инструкция N 59.

***Общие вопросы***

**Оценка качества работы** аудитора, аудитора - ИП, аудиторской организации (далее - ОКР) - система мер, методик и процедур по анализу соблюдения аудитором, аудитором - ИП, аудиторской организацией правил аудиторской деятельности, международных стандартов аудиторской деятельности, принимаемых Международной федерацией бухгалтеров, Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, принимаемого Международной федерацией бухгалтеров, основных *принципов* аудиторской деятельности, а также обоснованности сформированных ими *выводов* и выраженного в установленной форме *аудиторского мнения*(абз. 9 ст. 2 Закона N 56-З).

Основными *принципами аудиторской деятельности* являются независимость, конфиденциальность, профессиональная компетентность, профессиональное поведение (п. 1 ст. 3 Закона N 56-З).

ОКР включает внутреннюю и внешнюю оценку (п. 1 ст. 29 Закона N 56-З).

*Внешняя ОКР осуществляется Аудиторской палатой* в отношении ее членов - аудиторских организаций, аудиторов - ИП в соответствии с *правилами Аудиторской палаты по внешней ОКР*, которые основываются на принципах осуществления Аудиторской палатой внешней ОКР, утвержденных Минфином (ч. 1 п. 3 ст. 29 Закона N 56-З).

*Внутренняя ОКР осуществляется аудиторской организацией, аудитором - ИП*в соответствии с установленными ими внутренними правилами аудиторской деятельности (ч. 1 п. 2 ст. 29 Закона N 56-З).

Аудиторские организации, аудиторы - ИП *вправе привлекать* на договорной основе в соответствии с законодательством организации и *физлиц, не состоящих в штате* аудиторской организации или не привлеченных аудитором - ИП по трудовым договорам, *для осуществления внутренней ОКР*, а также в качестве экспертов, обладающих специальными навыками, знаниями и опытом в определенной сфере деятельности, отличной от аудиторской деятельности (абз. 6 ст. 14 Закона N 56-З).

***Правовое регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь***

Государственное регулирование аудиторской деятельности осуществляется Президентом, Совмином, Нацбанком, Минфином (п. 1 ст. 5 Закона N 56-З).

Правовое регулирование отношений в области аудиторской деятельности основывается на Конституции и осуществляется в соответствии с Законом N 56-З, иными законами, актами Президента и принятыми в соответствии с ними иными актами законодательства (далее - законодательство об аудиторской деятельности), а также международными договорами Республики Беларусь и международными правовыми актами, составляющими право Евразийского экономического союза (ст. 4 Закона N 56-З).

К международным правовым актам, по мнению автора, относится и Модельный закон об аудиторской деятельности.

В компетенцию Аудиторской палаты входит принятие по согласованию с Минфином внутренних правил аудиторской деятельности, а также принятие в пределах своей компетенции других локальных нормативных правовых актов (далее - ЛНПА) (абз. 6 п. 1 ст. 12 Закона N 56-З).

Следовательно, наряду с органами государственного контроля, Аудиторская палата может принимать ЛНПА, которые будут являться обязательными к применению ее членами, в том числе в области внутренней ОКР.

Аудиторские организации, аудиторы - ИП обязаны осуществлять внутреннюю ОКР в соответствии с установленными аудиторской организацией или аудитором - ИП *внутренними правилами аудиторской деятельности* (абз. 6 ст. 15 Закона N 56-З). НПАД N 4 определяют унифицированные принципы и подходы аудиторских организаций, аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве ИП, к разработке внутренних правил аудиторской деятельности аудиторской организации, а также устанавливают требования к осуществлению внутреннего контроля за их применением.

Таким образом, аудиторские организации, аудиторы, осуществляющие деятельность в качестве ИП, также формируют внутрифирменные ЛНПА, в том числе в области внутренней ОКР.

Таким образом, законодательство об аудиторской деятельности, в том числе в области внутренней ОКР, можно представить в определенной иерархии, приведенной на рисунке.



*Рисунок 1. Правовое регулирование отношений в области аудиторской деятельности в Республике Беларусь*

***Терминология***

Для целей Инструкции N 59 введены термины и их определения:

- специалист по внешней оценке - аудитор, являющийся членом специализированного органа Аудиторской палаты, осуществляющего внешнюю ОКР аудиторских организаций, аудиторов - ИП, или привлеченный по решению правления Аудиторской палаты для проведения этой оценки аудитор, являющийся работником аудиторской организации, аудитор - ИП;

- внешняя оценка - инспектирование специалистами по внешней оценке аудиторского задания, выполненного аудиторской организацией, аудитором - ИП, и системы внутренней ОКР аудиторов, организованной аудиторской организацией, аудитором - ИП, для оценки соблюдения ими законодательства об аудиторской деятельности;

- инспектирование - процедуры, предназначенные для получения доказательств соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами - ИП законодательства об аудиторской деятельности, в том числе процедур внутренней оценки, установленных ими в отношении выполненных аудиторских заданий;

- эксперт - лицо, обладающее специальными навыками, знаниями и опытом в определенной сфере деятельности, отличной от аудиторской деятельности, привлекаемое Аудиторской палатой, аудиторской организацией, аудитором - ИП с целью получения доказательного материала, обосновывающего и подтверждающего выводы, сделанные аудиторской организацией, аудитором - ИП (абз. 2 - 5 ч. 1 п. 2 Инструкции N 59).

Следует отметить, что наряду с приведенными в Инструкции N 59 используется термин "система внутренней оценки" (далее - СВО), а само определение СВО не приведено ни в Законе N 56-З, ни в НПАД N 8, ни в другом нормативном правовом акте Республики Беларусь.

По мнению автора, данный аспект следует учесть при разработке блока документов, связанных со СВО, что позволит избежать возможных разногласий и разночтений.

По тексту Инструкции N 59 используется термин "качество аудиторских услуг", однако его определения, а также непосредственно самих показателей и их расчетов, пока не приведено.

В абз. 5 п. 34 Инструкции N 59 используется термин "финансово-экономические показатели деятельности аудиторской организации, аудитора - ИП", однако какие именно показатели имеются в виду - не приведено.

***Принципы ОКР***

*Внешняя* оценка осуществляется Аудиторской палатой в соответствии с правилами Аудиторской палаты по внешней ОКР аудиторских организаций, аудиторов - ИП, основанными на принципах внешней оценки, установленных Инструкцией N 59 (п. 3 Инструкции N 59).

*Принципами* внешней оценки являются:

- достижение целей внешней оценки;

- обеспеченность внешней оценки финансовыми, материальными и трудовыми ресурсами;

- независимость и конфиденциальность внешней оценки;

- обоснованность осуществления внешней оценки;

- применение надлежащих видов осуществления внешней оценки;

- должное планирование внешней оценки;

- обеспечение надлежащего уровня профессиональной компетентности специалистов по внешней оценке, прозрачности процедуры их назначения для проведения внешней оценки;

- должное наблюдение за осуществлением внешней оценки;

- надлежащее документирование осуществления внешней оценки;

- итоговая оценка результатов внешней оценки и их публичность;

- обеспечение применения мер воздействия к аудиторской организации, аудитору - ИП.

Принципы осуществления и требования к организации *внутренней* ОКР устанавливаются *международными стандартами аудиторской деятельности* и НПАД (ч. 2 п. 2 ст. 29 Закона N 56-З).

Внутренние правила аудиторской деятельности аудиторской организации, аудитора - ИП принимаются аудиторской организацией, аудитором - ИП в развитие *международных стандартов аудиторской деятельности и НПАД*и устанавливают дополнительные требования к порядку оказания аудиторских услуг, порядку осуществления внутренней ОКР аудиторов (ч. 1 п. 4 ст. 24 Закона N 56-З).

Особое место в системе *международных стандартов аудиторской деятельности* (далее- МСА) занимают стандарты, положения которых регламентируют контроль качества аудита, - 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" и МСА 220 "Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности". Что же касается НПАД, то здесь основными являются НПАД N 8, НПАД N 4 и НПАД N 189.

***Планирование внешней ОКР***

По состоянию на 05.02.2020, по данным Минфина, зарегистрированы 73 аудиторские организации и 315 аудиторов - ИП. Чтобы систематизировать работу Аудиторской палаты в области ОКР должен соблюдаться принцип плановости, заключающийся в осуществлении обязательной внешней оценки аудиторских организаций, аудиторов - ИП, *начиная с календарного года*, следующего за годом включения сведений об аудиторской организации, аудиторе - ИП в реестр аудиторов, аудиторов - ИП, аудиторских организаций (далее - аудиторский реестр), в *сроки и с периодичностью*, установленными правилами Аудиторской палаты по внешней оценке (п. 12, ч. 1 п. 13 Инструкции N 59).

Исчисление периода первичной плановой внешней оценки для аудиторской организации, аудитора - ИП начинается с даты, следующей за датой включения сведений об аудиторской организации, аудиторе - ИП в аудиторский реестр, а исчисление периода каждой последующей плановой внешней оценки - с даты, следующей за датой выдачи Аудиторской палатой заключения о качестве работы аудиторской организации, аудитора - ИП.

Подчеркнем, для оказания аудиторской организацией аудиторских услуг по проведению обязательного аудита годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, необходимо *прохождение* аудиторской организацией *не реже одного раза в три года внешней оценки качества* ее работы с результатом, удовлетворяющим критериям, позволяющим оказывать аудиторские услуги по проведению обязательного аудита годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, согласно принципам осуществления Аудиторской палатой внешней ОКР аудиторских организаций, аудиторов - ИП, утвержденным Минфином. Для целей включения в аудиторский реестр сведений о праве аудиторской организации оказывать аудиторские услуги по проведению обязательного аудита годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, результат осуществления внешней ОКР этой аудиторской организации согласовывается Аудиторской палатой с наблюдательным советом по аудиторской деятельности (абз. 3 п. 4 ст. 8 Закона N 56-З).

Планирование внешней оценки будет осуществляться Аудиторской палатой путем составления плана-графика проведения внешних оценок на год с указанием (п. 22, 23 Инструкции N 59):

планируемого к проведению количества внешних оценок;

оснований проведения планируемых внешних оценок;

аудиторов, планируемых к привлечению в качестве специалистов по внешней оценке;

даты начала и предполагаемых периодов проведения внешних оценок.

При его разработке будут использоваться в том числе (абз. 6, 7 п. 25 Инструкции N 59):

- формы самооценки, ежегодно представляемые аудиторской организацией, аудитором - ИП Аудиторской палате *не позднее 30 сентября*;

- информация о выполненных аудиторских заданиях, ежегодно представляемая аудиторской организацией, аудитором - ИП Аудиторской палате *не позднее 30 сентября* по форме, установленной Аудиторской палатой.

Сформированный план-график размещается Аудиторской палатой на своем официальном сайте в глобальной компьютерной сети Интернет *не позднее 30 ноября* года, предшествующего году проведения внешних оценок (п. 22 Инструкции N 59).

Аудиторские организации, аудиторы - ИП, внешняя оценка которых будет осуществляться, а также специалисты по внешней оценке информируются Аудиторской палатой письмом-уведомлением о сроках проведения внешней оценки, периоде, подлежащем внешней оценке, основании и виде осуществления внешней оценки. Письмо-уведомление направляется аудиторской организации, аудитору - ИП *не менее чем за 90 календарных дней* до даты начала плановой внешней оценки и не менее чем *за 30 календарных дней* до начала внеплановой внешней оценки (п. 27 Инструкции N 59).

***Рабочая группа во внешней ОКР***

Проведение внешней ОКР осуществляется рабочей группой, состав которой и распределение обязанностей между членами этой группы, должен быть определен Аудиторской палатой не позднее 31 декабря года, предшествующего году проведения внешних оценок (абз. 5 п. 26 Инструкции N 59).

Аудиторские организации, аудиторы - ИП:

*не должны* препятствовать осуществлению Аудиторской палатой внешней ОКР аудиторских организаций, аудиторов - ИП и обязаны представлять всю имеющуюся необходимую для такой оценки информацию (документы), в том числе в электронном виде, с соблюдением требований законодательства о защите информации, распространение и (или) предоставление которой ограничено;

*обязаны* участвовать по решению правления Аудиторской палаты в осуществлении ею внешней ОКР других членов Аудиторской палаты на безвозмездной основе (п. 4 ст. 29 Закона N 56-З).

Аудиторская организация, работники которой планируются к привлечению в рабочую группу по внешней оценке, *должна* представить аудитора для проведения внешней оценки, обладающего знаниями не ниже предъявленных в требованиях, определенных Аудиторской палатой на основе предварительного анализа. В случае отсутствия аудитора, соответствующего этому уровню требований, аудиторская организация должна проинформировать Аудиторскую палату *не позднее срока*, указанного в запросе на представление специалиста по внешней оценке, о степени несоответствия требованиям.

Аудитор - ИП, планируемый к привлечению в рабочую группу по внешней оценке, в случае несоответствия требованиям, предъявленным к специалистам по внешней оценке, должен проинформировать Аудиторскую палату *не позднее срока*, указанного в запросе на представление аудитора по оценке качества, о степени несоответствия требованиям (п. 37 Инструкции N 59).

Специалисты по внешней оценке, включенные в состав рабочей группы по внешней оценке, обязаны соблюдать конфиденциальность в отношении любой полученной в ходе внешней оценки информации (п. 10 Инструкции N 59).

Специалисты по внешней оценке, включенные в состав рабочей группы по внешней оценке, заключают с аудиторской организацией, аудитором - ИП, внешняя оценка которых осуществляется, и Аудиторской палатой соглашение о конфиденциальности, форма и существенные условия которого устанавливаются Аудиторской палатой, предусматривающее в том числе ответственность специалиста по внешней оценке за несоблюдение им условий данного соглашения (ч. 1 п. 11 Инструкции N 59).

Подчеркнем, руководителем рабочей группы по внешней оценке может быть назначен *только работник Аудиторской палаты* (ч. 2 п. 40 Инструкции N 59).

При проведении внешней оценки аудиторской организации, аудитора - ИП, осуществляющих аудит отчетности общественно значимых организаций, в состав рабочей группы по внешней оценке **может быть включен** член наблюдательного совета по аудиторской деятельности из числа *представителей Минфина и (или) Нацбанка* (п. 42 Инструкции N 59).

***Результаты ОКР***

На основе проведенных основных процедур, анализа информации и разъяснений, полученных в ходе внешней оценки, рабочей группой по внешней оценке подготавливается проект отчета по результатам внешней оценки и передается аудиторской организации, аудитору - ИП, внешняя оценка которых осуществлялась, на согласование (ч. 1 п. 47 Инструкции N 59). Последние могут представить Аудиторской палате в письменном виде аргументированные замечания и предложения, если таковые имеются, в отношении представленного проекта отчета по результатам внешней оценки в течение 15 календарных дней с даты получения проекта отчета по результатам внешней оценки (ч. 1 п. 48 Инструкции N 59).

Проект отчета по результатам внешней оценки должен быть представлен Аудиторской палатой аудиторской организации, аудитору - ИП, внешняя оценка которых осуществлялась, в *течение 30 календарных дней с даты* получения в полном объеме информации, запрашиваемой Аудиторской палатой. Получение информации в полном объеме оформляется протоколом, который подписывается руководителем рабочей группы по внешней оценке и руководителем или уполномоченным им работником аудиторской организации, аудитором - ИП, внешняя оценка которых осуществлялась (ч. 2 п. 47 Инструкции N 59).

По результатам проведенной ОКР возможны следующие результаты:

- нарушения не выявлены;

- нарушения выявлены.

Возможные нарушения сформированы по пяти *категориям* (ч. 1 п. 51 Инструкции N 59):

*первая* - аудиторские организации, аудиторы - ИП, у которых в результате проведения внешней оценки выявлены несистематические несущественные нарушения, которые можно устранить и (или) устранить не представляется возможным;

*вторая* - аудиторские организации, аудиторы - ИП, у которых в результате проведения внешней оценки выявлены несистематические существенные нарушения, которые можно устранить, и (или) систематические несущественные нарушения, которые можно устранить и (или) устранить не представляется возможным;

*третья* - аудиторские организации, аудиторы - ИП, у которых в результате проведения внешней оценки выявлены несистематические существенные нарушения, которые устранить не представляется возможным;

*четвертая* - аудиторские организации, аудиторы - ИП, у которых в результате проведения внешней оценки выявлены систематические существенные нарушения, которые можно устранить и (или) устранить не представляется возможным, и (или) одно грубое нарушение;

*пятая* - аудиторские организации, аудиторы - ИП, у которых в результате проведения внешней оценки выявлено два и более грубых нарушения.

Аудиторской организации, аудитору - ИП, которым присвоены *четвертая - пятая* категории, Аудиторская палата *вправе* для завершения текущих заданий поручить дополнительно привлечь экспертов по внутренней оценке для осуществления оценки качества выполнения аудиторских заданий (п. 54 Инструкции N 59).

В случае обнаружения нарушений в аудиторском заключении Аудиторская палата будет информировать об этом нарушении заинтересованных лиц (заказчика услуг по договору) или (и) собственников имущества (учредителей, участников) аудируемого лица (п. 55 Инструкции N 59).

О результатах *последней* осуществленной Аудиторской палатой в отношении аудитора - ИП *внешней оценки качества его работы* и последней проведенной Минфином проверки соблюдения аудитором - ИП законодательства об аудиторской деятельности с указанием даты осуществления оценки (проведения проверки) и примененных мер воздействия (ответственности) являются открытыми и общедоступными (абз. 13 п. 5 ст. 6 Закона N 56-З).

Очень хочется надеяться, что все предпринимаемые Минфином и Аудиторской палатой действия по ОКР повысят не только качество оказываемых услуг, но и доверие к отечественному аудиту.

***Выводы и предложения***

Сегодня в современном мире независимая форма контроля - аудит позволяет получить пользователям финансовой отчетности контрагента информацию о ее достоверности.

Последнее исследование от Международного форума независимых регуляторов аудита (International Forum of Independent Audit Regulators, IFIAR) показало, что 42% всех аудиторских проверок, проводимых по всему миру, содержат существенные недостатки. Республика Беларусь в данном случае не исключение.

Качество оказываемых отечественными аудиторами услуг находится под постоянной критикой как непосредственно со стороны самих аудиторов, так и со стороны представителей академической науки, а также под пристальным вниманием заказчиков аудиторских услуг. Объяснить в какой-то мере сложившуюся ситуацию можно тем, что в Беларуси не разработан общепризнанный инструмент оценки качества аудита и контроль качества аудита. Анализ опыта зарубежных стран показывает, что только административными и формальными методами проверки и ОКР проблему качества аудита не решить.

Анализ сложившейся в республике ситуации в области ОКР позволяет с целью достижения высокого качества аудита сформулировать следующие предложения:

- сформировать *критерии компетентности аудиторов*, оказывающих аудиторские услуги, учитывающие влияние на соответствие аудиторской услуги требованиям нормативных правовых актов в области аудиторской деятельности и уровень доверия к аудиторскому заключению;

- провести оценку квалификационных требований и профессиональных способностей работников аудиторских организаций и аудиторов - ИП не только в области знаний, но и компетентностного подхода;

- обеспечить подготовку, повышение квалификации и аттестацию аудиторов для достижения необходимой компетентности с учетом требований Международного образовательного стандарта 8 "Профессиональная компетентность руководителей аудиторских заданий по проверке финансовой отчетности".