

## 4. ОБЩИЙ АУДИТ

### 4.1. ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ ВНЕШНЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

Севастьянова Е.В., аспирант кафедры экономики предприятий и предпринимательства, заместитель генерального директора по методологии и контролю качества аудиторских услуг  
ЗАО «Профессиональные аудиторские консультации»

*Всероссийский заочный  
финансово-экономический институт (г. Москва)*

На сегодняшний день Законом об аудиторской деятельности предусмотрено осуществление внешнего контроля качества работы аудиторских организаций. В данной статье рассмотрены основные результаты деятельности по осуществлению внешнего контроля качества, типичные недостатки, выявленные системой внешнего контроля качества, основные проблемы системы внешнего контроля качества, а также действия по совершенствованию системы внешнего контроля качества.

Требования к осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций на сегодняшний день регулируются ст. 10 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ, в соответствии с п. 3 которой предметом внешнего контроля качества работы является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований данного Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов. При этом внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют, в том числе, саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов [1].

На сегодняшний день происходит процесс становления процедур осуществления внешнего контроля качества саморегулируемыми организациями.

Организация системы внешнего контроля качества работы была установлена следующими документами, одобренными Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ (Минфин РФ):

- временными методическими рекомендациями и программой проведения аккредитованными при Минфине РФ профессиональными аудиторскими объединениями проверки качества аудиторских услуг;
- временным положением об организации и осуществлении контроля за соблюдением аудиторами правил (стандартов) профессиональной деятельности и профессиональной этики.

С целью обобщения сведений о состоянии системы внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в Российской Федерации Департаментом регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина РФ ежегодно с 2006 г. составляются соответствующие отчеты, отражающие состояние системы

внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, количественные показатели контрольной деятельности, недостатки, выявленные системой внешнего контроля качества работы, проблемы системы внешнего контроля качества, ход реализации рекомендаций по совершенствованию системы внешнего контроля качества.

При подготовке отчетов используются ежегодно предоставляемые в Минфин РФ отчеты аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и профессиональных объединений аудиторов и аудиторских организаций, законодательные и иные нормативные правовые акты в области регулирования аудиторской деятельности, результаты анализа материалов ежегодно проводимых внешних проверок качества работы, экспертные оценки и мнения по вопросу организации и осуществления внешнего контроля качества работы, материалы обсуждений по данному вопросу на заседаниях Совета по аудиторской деятельности при Минфине РФ.

С 2006 г. в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны были установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества проводимого ими аудита. Требования, предъявляемые к указанным правилам, регламентировались федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности [2].

В связи с вступлением в силу с 1 января 2009 г. Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ осуществлялся широкий круг мероприятий, направленных на активизацию саморегулирования аудиторской деятельности. В течение 2009 г. происходило преобразование аккредитованных при Минфине РФ профессиональных объединений аудиторов и аудиторских организаций в саморегулируемые организации аудиторов, создавались и регистрировались новые саморегулируемые организации аудиторов.

Приказом Минфина РФ от 29 декабря 2006 г. №187н утверждена программа повышения квалификации аудиторов «Обучение контролеров качества аккредитованных при Минфине России профессиональных аудиторских объединений» [3], целью которой является подготовка специалистов аккредитованных при Минфине РФ профессиональных аудиторских объединений к проведению внешних проверок качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций в отношении участников этих объединений в соответствии с принятыми в них правилами.

В число обязательных вопросов по программе повышения квалификации аудиторов входят следующие:

- основы контроля качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций;
- внутренний контроль качества аудита;
- внешний контроль качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций;
- контроль качества аудита, осуществляемый профессиональными аудиторскими объединениями в отношении индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций, являющихся их членами;
- практические занятия по проведению внешней проверки качества функционирования системы внутреннего контроля качества аудита в аудиторской организации (решение ситуационных задач, оценка макетов рабочих доку-

ментов аудита, составление акта проверки по соответствующим разделам);

- практические занятия по проведению внешнего контроля качества аудита в части соблюдения федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (решение ситуационных задач, оценка рабочих документов аудита, составление акта проверки по соответствующим разделам).

В 2009 г. внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляли следующие профессиональные объединения аудиторов и аудиторских организаций в отношении своих членов:

- Аудиторская палата России (АПР);
- Институт профессиональных аудиторов (ИПАР);
- Московская аудиторская палата (МоАП);
- Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБР);
- Российская коллегия аудиторов (РКА).

Проанализируем данные отчетов о контроле качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов с 2006 по 2009 гг., подготовленных Департаментом регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина РФ [4].

В табл. 1 представлены данные о количестве внешних проверок, проведенных аудиторскими объединениями за рассматриваемый период.

Таблица 1

**КОЛИЧЕСТВО ВНЕШНИХ ПРОВЕРОК**

Аудиторское объединение	Количество проведенных проверок			
	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.
ИПБР	41	71	141	123
АПР	281	221	224	234
МоАП	89	168	141	136
РКА	70	84	113	84
ИПАР	33	33	42	34
Итого	514	577	661	611

Из табл. 1 видно, что количество внешних проведенных проверок качества работы аудиторских организаций до 2009 г. ежегодно росло, однако в 2009 г. количество проверок сократилось на 8% по сравнению с предыдущим годом.

В табл. 2 представлены данные по расходам профессиональных объединений аудиторов и аудиторских организаций на осуществление внешнего контроля качества за рассматриваемый период по годам.

Таблица 2

**РАСХОДЫ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ОБЪЕДИНЕНИЙ АУДИТОРОВ И АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ НА ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ ВНЕШНЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА**

Наименование показателя	Период			
	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.
Расходы на осуществление внешнего контроля качества, млн. руб.	3,9	5,7	4,5	8,2
Доля расходов на осуществление внешнего контроля качества в общих расходах профессиональных объединений аудиторов и аудиторских организаций, %	2,3	3,3	2,3	10,7

Из табл. 2 видно, что к 2009 г. по сравнению с 2006 г. расходы на осуществление внешнего контроля качества увеличились более чем в два раза, тогда как доля

расходов на осуществление внешнего контроля качества в общих расходах профессиональных объединений аудиторов и аудиторских организаций увеличилась более чем в четыре раза.

Результативность деятельности контролеров качества профессиональных объединений аудиторов и аудиторских организаций характеризуется следующими данными (табл. 3).

Таблица 3

**РЕЗУЛЬТАТИВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОНТРОЛЕРОВ КАЧЕСТВА**

Аудиторские объединения	Количество штатных и внештатных контролеров качества				Количество проверок на одного контролера качества				Количество аудиторских организаций на одного контролера качества			
	2006	2007	2008	2009	2006	2007	2008	2009	2006	2007	2008	2009
ИПБР	118	133	149	66	0,40	0,50	0,95	1,90	7,50	6,90	6,10	13,7
АПР	401	390	397	397	0,70	0,60	0,60	2,10	3,60	3,70	3,60	3,60
МоАП	44	62	106	108	3,80	5,10	3,20	3,80	10,4	10,00	6,50	6,30
РКА	80	35	72	70	2,00	5,90	5,30	4,60	5,20	8,80	4,20	4,30
ИПАР	21	21	21	21	1,60	4,30	5,80	15,60	8,20	8,20	7,10	7,10
Итого	664,0	641,0	745,0	662,0	-	-	-	-	34,9	37,60	27,50	35
Средняя оценка <sup>1</sup>	-	-	-	-	1,70	3,28	3,17	5,60	-	-	-	-

Проанализировав представленные в табл. 3 данные, можно сделать следующий вывод: при относительно стабильном количестве контролеров качества, а также количестве аудиторских организаций, приходящихся на одного контролера качества, количество проверок на одного контролера качества в среднем по всем аудиторским объединениям начиная с 2006 г. возросло более чем в три раза.

В табл. 4 представлены результаты проведенных внешних проверок контроля качества работы аудиторских организаций профессиональных объединений аудиторов и аудиторских организаций.

Таблица 4

**РЕЗУЛЬТАТЫ ПРОВЕДЕННЫХ ВНЕШНИХ ПРОВЕРОК КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ОБЪЕДИНЕНИЙ АУДИТОРОВ И АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Наименование показателя	Период			
	2005-2006	2005-2007	2006-2008	2006-2009
Количество выданных сертификатов качества, шт.	758	1263	1872	2449
Доля аудиторских организаций, качество работы которых подтверждено сертификатами качества, %	22	38	54	70

Из табл. 4 видно, что доля аудиторских организаций, качество работы которых подтверждено сертификатами качества, ежегодно имеет стабильный рост.

Необходимо отметить, что до 2009 г. по результатам внешнего контроля качества работы аудиторскими объединениями не принимались меры дисциплинарного воздействия. Однако по результатам внешнего контро-

<sup>1</sup> Значение в графе «Средняя оценка» (в части количества проверок на одного контролера качества) определено, как среднее количество проверок, приходящихся на одного контролера качества, по рассматриваемым аудиторским объединениям.

ля качества работы в 2009 г. ИПАР были приняты меры дисциплинарного воздействия: трем аудиторским организациям были направлены предписания об устранении выявленных нарушений. При этом другими профессиональными объединениями аудиторов и аудиторских организаций меры дисциплинарного воздействия в 2009 г. не принимались, что может свидетельствовать о проблемах эффективности систем внешнего контроля качества, принятых в этих объединениях.

Что касается недостатков, выявленных системой внешнего контроля качества, то наиболее существенные и типичные из них в работе аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов можно разделить на две группы:

- связанные с проведением аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- связанные с вопросами независимости и профессиональной этики.

В группе недостатков, связанных с проведением аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, можно выделить следующие недостатки:

- правила (стандарты) аудиторской деятельности, установленные аудиторской организацией или индивидуальным аудитором, не приведены в соответствие с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- низкое качество рабочей документации аудитора, не позволяющее, среди прочего, составить представление об обоснованности профессиональных суждений, выводов и заключений;
- отсутствие или недостаточность альтернативных аудиторских процедур при получении ответов на запрос о внешнем подтверждении; оставление без должного рассмотрения неурегулированных расхождений в данных аудируемого лица и данных внешнего подтверждения;
- неадекватность аудиторской выборки, принятой при проведении теста по существу в отношении существования дебиторской задолженности и займов полученных;
- отсутствие факта или документального свидетельства рассмотрения обоснованности непроведения процедуры внешнего подтверждения дебиторской задолженности;
- чрезмерное доверие к заявлениям и разъяснениям, содержащимся в письме-представлении руководства аудируемого лица;
- отсутствие или недостаточность аудиторских процедур, проведенных в отношении оценочных значений;
- чрезмерное доверие к аналитическим процедурам, проведенным в отношении статей доходов и расходов;
- отсутствие или недостаточность аудиторских процедур в отношении применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица;
- неадекватность принятого уровня существенности;
- недостаточность аудиторских процедур в отношении информации, раскрываемой аудируемым лицом в финансовой (бухгалтерской) отчетности вне унифицированных форм бухгалтерской отчетности;
- низкий уровень планирования аудита;
- недостаточный учет при проведении аудита факторов, которые определяют риск искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в силу недобросовестных действий руководства этого лица;
- отсутствие или недостаточное внимание к функционированию системы внутреннего контроля аудируемого лица;
- неадекватность осуществляемых аудиторских процедур по существу;
- отсутствие или недостаточность аудиторских процедур в отношении соблюдения аудируемым лицом требования осмотрительности при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- отсутствие разработанных процедур по разрешению разногласий, выработке и документированию единого мнения;

- отсутствие факта или недостаточность свидетельств должного взаимодействия аудиторов при смене аудиторской организации или при смене аудитора в ходе выполнения задания, которым занимался другой аудитор;
- отсутствие факта или документального свидетельства рассмотрения соблюдения аудируемым лицом требований Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»;
- недостаточность принимаемых мер по осуществлению внутреннего контроля качества проведения аудита, а также недостаточность свидетельств проведения конкретных процедур внутреннего контроля качества проведения аудита [5];
- отсутствие принципов и процедур, регулирующих порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества с уже существующим клиентом;
- отсутствие принципов и процедур, обеспечивающих уверенность в том, что кадровый состав аудиторской организации обладает необходимыми знаниями, опытом и соблюдает этические нормы; отсутствие процедур оценки навыков и профессиональной компетенции работников.

В группе недостатков, связанных с вопросами независимости и профессиональной этики, можно выделить следующие:

- отсутствие факта или недостаточность свидетельств рассмотрения угроз независимости и мер предотвращения таких угроз в результате оказания прочих услуг аудируемому лицу;
- оказание помощи аудируемому лицу в составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе предоставление текста пояснений для включения в отчетность, а также определение значений числовых показателей (на основе учетных данных, предоставленных аудируемым лицом);
- переход аудитора на постоянную работу в качестве должностного лица аудируемого лица, в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности которого данный аудитор проводил аудит;
- отсутствие факта или недостаточность свидетельств принятых мер предотвращения угрозы вовлеченности персонала в аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности одного и того же аудируемого лица на протяжении длительного времени;
- несоблюдение требования периодической смены лица, ответственного за проведение аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- отсутствие разработанных процедур, направленных на разрешение этических конфликтов и снижение риска потери независимости [6].

Проанализировав состав замечаний, можно сказать, что аудиторскими организациями не в полной мере соблюдаются требования документов, поименованных в ст. 10 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ.

Среди основных проблем системы внешнего контроля качества можно выделить следующие группы проблем, перечисленные ниже.

Организационные:

- необоснованность планирования внешних проверок качества работы, в том числе отсутствие четких критериев выбора объектов контроля, а также отсутствие ориентации на проведение, в первую очередь, внешних проверок качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, проводящих аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности общественно значимых аудируемых лиц;
- необходимость большей координации работы между участниками внешнего контроля качества работы;
- недостаточность гласности в отношении результатов внешнего контроля качества работы;

- недостаточность стимулов прохождения аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами внешних проверок качества работы;
- необходимость подготовки и распространения методических материалов по организации и осуществлению внутреннего контроля качества проводимого аудита;
- недостаточная проработанность мер дисциплинарного воздействия и «обратной связи» по результатам внешних проверок качества;
- необходимость всестороннего рассмотрения поступающих жалоб на действия (бездействие) аудиторской организации, аудитора, в том числе путем проведения внеплановых внешних проверок качества работы аудиторских организаций, аудиторов и применения мер дисциплинарного воздействия в случае подтверждения указанных фактов.

#### Кадровые:

- необходимость расширения в саморегулируемых организациях аудиторов подразделений, занимающихся внешним контролем качества работы аудиторских организаций и аудиторов и привлечению в них наиболее квалифицированных специалистов, в том числе на постоянной основе;
- необходимость существенного повышения квалификации специалистов, занятых проведением внешних проверок качества.

#### Финансовые:

- недостаточность финансового обеспечения системы внешнего контроля качества работы.

Исходя из существующих проблем системы внешнего контроля качества, Минфином РФ, Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ и профессиональными объединениями аудиторов и аудиторских организаций совершенствуется система внешнего контроля качества в следующих направлениях:

- разрабатываются проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности и методических рекомендаций, в том числе и по вопросам осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и предъявления требований к организации указанного контроля;
- осуществляются мониторинги применения аудиторами Временного положения об организации и осуществлении контроля за соблюдением аудиторами правил (стандартов) профессиональной деятельности и профессиональной этики;
- с целью обеспечения гласности результатов внешнего контроля качества работы на официальном сайте Минфина РФ в Интернете размещаются ежегодные отчеты «Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов»;
- в целях координации и повышения качества осуществления аудиторских проверок на официальном сайте Минфина РФ в Интернете размещаются Рекомендации по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций.

*Севастьянова Елена Вячеславовна*

### Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ (в действующей редакции). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : от 7 авг. 2001 г. №119-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении программ повышения квалификации аудиторов [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 29 дек. 2006 г. №187н (в действующей редакции). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Ежегодные отчеты о контроле качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов [Элек-

тронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/monitoring/>.

5. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Кодекс этики аудиторов России [Электронный ресурс] : одобрен Советом по аудиторской деятельности при М-ве финансов РФ, протокол от 31 мая 2007 г. №56. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

### Ключевые слова

Внешний контроль качества; аудиторская организация; аудиторское объединение; контролер качества; недостатки; выявленные системой внешнего контроля качества; федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности.

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что по мере развития системы внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, объективной необходимостью является совершенствование процедур его осуществления. Поэтому изучение практики осуществления внешнего контроля качества приобретает особую актуальность.

Научная новизна и практическая значимость. В статье освещены основные аспекты, связанные с современным этапом развития внешнего контроля качества – прослеживается динамика количества проведенных проверок внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, результативность деятельности контролеров качества, недостатки, выявленные системой внешнего контроля качества, проблемы системы внешнего контроля качества, мероприятия по ее совершенствованию. Практическая значимость статьи состоит в возможности применения приведенных в ней результатов анализа системы внешнего контроля качества и динамики ее развития в целях повышения качества аудиторских услуг.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Бочкарева Т.А., к.э.н., профессор кафедры аудита и экономического анализа Хабаровской государственной академии экономики и права*

## 4.1. REALIZATION OF EXTERNAL QUALITY ASSURANCE OF WORK OF THE AUDITOR ORGANIZATIONS: PROBLEMS AND DEVELOPMENT PROSPECTS

*E.V. Sevastyanova, Post-graduate Student of The Economics of Enterprises and Entrepreneurship Department, the Deputy of the General Director on Methodology and Quality Assurance of Auditor Services of Closed Joint-stock Company «Professional Auditing Advice»*

*All-Russian Distance Institute of Finance and Economics, (Moscow)*

Nowdays the law on auditor activity provides realization of external quality assurance of work of the auditor organizations. In the given article the basic results of activity on realization of the external quality assurance, the typical defects revealed by system of external quality assurance, the basic problems of system of external quality assurance, and also action on perfection of system of external quality assurance are considered.

### Literature

1. The federal Law «About auditor activity» from 30.12.2008 №307-FZ (in acting edition).
2. The federal Law «About auditor activity» from 07.08.2001 №119-FZ.

3. The Order of the Ministry of Finance of Russia from 29.12.2006 №187n «About the assertion of programs of improvement of professional skill of auditors» (in acting edition);
4. Annual reports about quality assurance of work of the auditor organizations and individual auditors [An electronic resource]. – An access mode: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/monitoring/>.
5. Federal rules (standards) of auditing activities. [The electronic resource] Confirmed by Regulation of RF Government dated 23.09.2002 №696 (in edition of the subsequent changes and additions).
6. The Code of ethics of auditors of Russia. Approved by Advice on auditor activity at the Ministry of Finance of Russia (the protocol from 31.05.2007 №56).

### **Keywords**

External quality assurance; the auditor organization; auditor association; the controller of quality; the defects revealed by system of external quality assurance; federal rules (standards) of auditor activity.