

4.2. РЕКОНСТРУКЦИЯ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА РЕГУЛИРОВАНИЯ ВНЕШНЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Елизарьева М.В., аспирант кафедры
бухгалтерского учета и статистики

Сибирский федеральный университет

В статье рассматривается реконструкционный принцип историзма при организации регулирования внешнего контроля качества аудиторских услуг в Российской Федерации, осуществлен подробный анализ различных подходов к регулированию аудиторской деятельности, как в РФ, так и за рубежом. Выявлена сложность в использовании определенной концепции регулирования внешнего контроля качества аудиторских услуг в чистом виде, подчеркнута необходимость сочетания саморегулирования с элементами регламентированного контроля централизованными органами.

Научные аспекты контроля качества аудиторских услуг являются актуальной методологической проблемой аудита, как в Российской Федерации, так и за рубежом, которая вызывает дискуссионные споры не только среди работников органов регулирования аудита, но и среди практикующих аудиторов, представителей научной общности.

Следует отметить, что в целом контроль аудиторской деятельности включает в себя следующие основные элементы:

- контроль качества аудиторской деятельности;
- контроль за выполнением близкородственных и имущественных ограничений при осуществлении аудиторской деятельности;
- контроль за соблюдением конфиденциальности полученной информации;
- контроль за корректностью конкурентной борьбы.

При этом, контроль качества аудиторской деятельности является приоритетным элементом в системе контроля аудиторской деятельности. Поэтому будет целесообразно проанализировать опыт зарубежных стран в области внешнего контроля качества аудиторской деятельности и возможности применения данного опыта в РФ.

Анализируя подходы зарубежных стран к регулированию аудиторской деятельности, можно выделить две концепции: саморегулирование и строго регламентированный контроль централизованными органами.

- Первой концепции придерживаются англоязычные страны. Например, США, Великобритания. В этих странах предоставление аудиторских услуг регулируется преимущественно общественными аудиторскими объединениями.
- Второй подход практикуется в европейских странах, таких, как Австрия, Испания, Франция, Германия. Здесь предоставление аудиторских услуг строго регламентируется централизованными органами, на которые фактически возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью.

Рассмотрим эффективность данных концепций на примере США и Франции.

До начала XX в. в США аудит основывался на английской модели, предусматривающей детальные исследования данных, относящихся к балансу.

В 1886 г. в США был принят первый закон о присяжных бухгалтерях, давший начало процессу образова-

ния аудиторских фирм. В 1887 г. была образована Ассоциация аудиторов Америки, а в 1896 г. в штате Нью-Йорк законодательным путем была регламентирована аудиторская деятельность. В частности, должностной аудитором мог занимать дипломированный бухгалтер, успешно сдавший экзамен по специальности в Нью-Йоркском университете и получивший специальную лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью [3, с. 47].

Таким образом, правовые основы аудиторской деятельности в США сформировались еще в конце XIX в. Развитие технологий аудиторской деятельности в США связано с сверхвысокими темпами развития американского бизнеса в конце XIX в. – начале XX в. Все это привело к образованию независимого аудита в современном его понимании. В результате к настоящему времени в США сформировались профессиональные негосударственные аудиторские организации двух типов:

- Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров – общенациональная организация, действующая на федеральном уровне;
- общества дипломированных общественных бухгалтеров – профессиональные аудиторские организации, действующие на уровне отдельных штатов.

Для оценки контроля качества аудиторских услуг в США приведем результаты исследования, проведенного компанией Deloitte (Deloitte financial advisory service) методом интернет-опроса. В опросе участвовало 500 представителей различных компаний, преимущественно энергетической, производственной и финансовой отраслей.

Результаты проведенного опроса показали:

- почти 60 % отметили, что, по их данным, число внутренних и внешних расследований, связанных с финансовой отчетностью, возрастет на протяжении двух следующих лет;
- 46 % признались, что им пришлось ответить на прямые запросы со стороны Комиссии по ценным бумагам и биржам (Securities and exchange commission, SEC) или Министерства юстиции США (Department of justice, DOJ);
- практически 36% респондентов, которые осуществляли внутрикорпоративные расследования, сообщили, что эти расследования оказались безрезультатными: не было выявлено никаких аномалий с финансовой отчетностью [5].

Результаты данного исследования подтверждают, что абсолютное саморегулирование не является эффективным методом контроля качества аудиторских услуг. Для того чтобы нивелировать негативные стороны саморегулирования в США было принято решение о создании единого центра контроля качества за аудиторской деятельностью.

Был создан центр качества аудита (the Center for audit quality, CAQ) – связующее звено между аудиторскими компаниями и ключевыми фигурами корпоративного сектора и инвесторами. Главной целью функционирования центра в настоящее время является повышение доверия к аудиторской деятельности в США. В рамках данной организации проходит обсуждение наиболее важных для функционирования рынков капитала вопросов.

Полной противоположностью американской системы контроля качества аудита является французский подход. Во Франции существуют две основные организации, занимающиеся аудиторской деятельностью в стране: Палата экспертов-бухгалтеров и Национальная компания комиссаров по счетам.

В дополнение к указанным организациям в 2003 г. во Франции организован Высший совет по аудиту, который является независимым административным органом при министре юстиции.

Контроль качества аудиторских услуг во Франции осуществляется согласно программе проведения проверок качества аудита, разработанной наблюдательным органом Высшего совета аудиторов в лице комитета контроля качества. При этом проверка контроля качества аудиторской деятельности подразделяется на два вида:

- горизонтальный, в данном случае проверке подвержены все профессиональные аудиторы и все виды аудиторских заданий;
- вертикальный, при таком подходе проверка предусматривает подробное изучение файлов аудиторских проверок общественно значимых компаний; одновременно осуществляется проверка применяемых аудиторами процедур.

Контроль качества аудита (надзор, представление отчетности, инспектирование) осуществляется на национальном или региональном уровне в зависимости от вида проверки [2, с. 130].

Помимо упомянутых организаций структура организации контроля качества аудиторских услуг во Франции включает:

- на национальном уровне – комитет, занимающийся ведением списка лиц, допущенных к выполнению аудиторских обязанностей, дисциплинарная палата и контрольные органы, осуществляющие надзор над деятельностью Высшего совета;
- на региональном уровне – департаментские советы, департаментские дисциплинарные палаты и органы контроля за деятельностью департаментских советов.

В процессе развития аудиторской деятельности правительство Франции целенаправленно усиливало роль государства в регулировании аудиторской деятельности, с этой целью был создан совет по финансовой безопасности. В задачи данного надзорного органа входит решение всех проблемных вопросов, возникающих в развитии аудита, в отношениях между аудиторами и собственниками, а также осуществление дисциплинарной функции, вплоть до отзыва лицензий.

Таким образом, принятая во Франции система контроля качества аудиторских услуг является жестко регламентированной со стороны государства.

Анализ российского опыта показывает, что развитие аудита в РФ первоначально шло по французскому пути. Однако с 2010 г., ввиду отмены лицензирования, с одновременным введением обязательного членства участников рынка в саморегулируемых организациях аудиторов (СРО аудиторов), можно говорить о частичном переходе на американскую концепцию контроля качества аудиторских услуг.

Постановлением Правительства РФ «О Министерстве финансов РФ» от 30 июня 2004 г. №329 установлено, что Министерство финансов РФ является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Таким образом, еще до принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ было определено, что функции государственного регулирования аудиторской деятельности, осуществляемые уполномоченным федеральным органом (УФО), будет выполнять именно Министерство финансов РФ.

Федеральным законом от 1 июля 2010 г. №136-ФЗ часть функций по надзору за деятельностью аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и аудиторов были переданы «уполномоченному федеральному органу по контролю и надзору», а именно Росфиннадзору РФ.

Поскольку Росфиннадзор РФ является подведомственной организацией Министерства финансов РФ (руководитель назначается приказом министра финансов РФ; административный регламент деятельности утверждается Министерством финансов РФ; порядок назначения и осуществления проверки аудиторской организации УФО по контролю и надзору, перечень типовых вопросов программы указанной проверки, а также порядок оформления ее результатов и т.д.) – вся действующая система надзора и контроля за деятельностью аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и аудиторов по прежнему сохранена за Министерством финансов РФ.

В пояснительной записке к проекту федерального закона «Об аудиторской деятельности» указано, что принятие и реализация данного законопроекта обеспечат снижение административного влияния на аудиторскую профессию, освобождение государства от выполнения ряда потенциально избыточных функций, осуществление общественного надзора за развитием профессии, реализация предусмотренных законопроектом мер значительно приблизит нормы законодательства РФ в области аудиторской деятельности к международно признанным нормам [4].

Ст. 15 действующего в настоящее время Федерального закона «Об аудиторской деятельности» определены функции государственного регулирования аудиторской деятельности:

- выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также принятие в пределах своей компетенции иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность и (или) предусмотренных настоящим Федеральным законом;
- ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;
- анализ состояния рынка аудиторских услуг в РФ;
- иные предусмотренные настоящим Федеральным законом функции.

«Иные» функции, в настоящее время существенно расширили функции Министерства финансов РФ по сравнению с ранее действовавшим федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ. Если согласно закону 119-ФЗ, УФО в области внешнего контроля качества наделялся тремя основными функциями:

- издание в пределах своей компетенции нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность (ст. 18, п. 2);
- организация разработки и представление на утверждение Правительству РФ федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ст. 18, п. 2);
- контроль за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ст. 18, п. 2). В настоящее время, согласно закону 307-ФЗ, таких функций стало восемь (рис. 1).

Представляется целесообразным сократить функции и полномочия Министерства финансов РФ в области внешнего контроля за соблюдением федеральных стандартов аудиторской деятельности в РФ, регламентов аудиторских организаций, аудиторов и саморегулируемых организаций аудиторов согласно требованиям Международных стандартов аудита, разрабатываемых и утверждаемых Международной федерацией бухгалтеров.

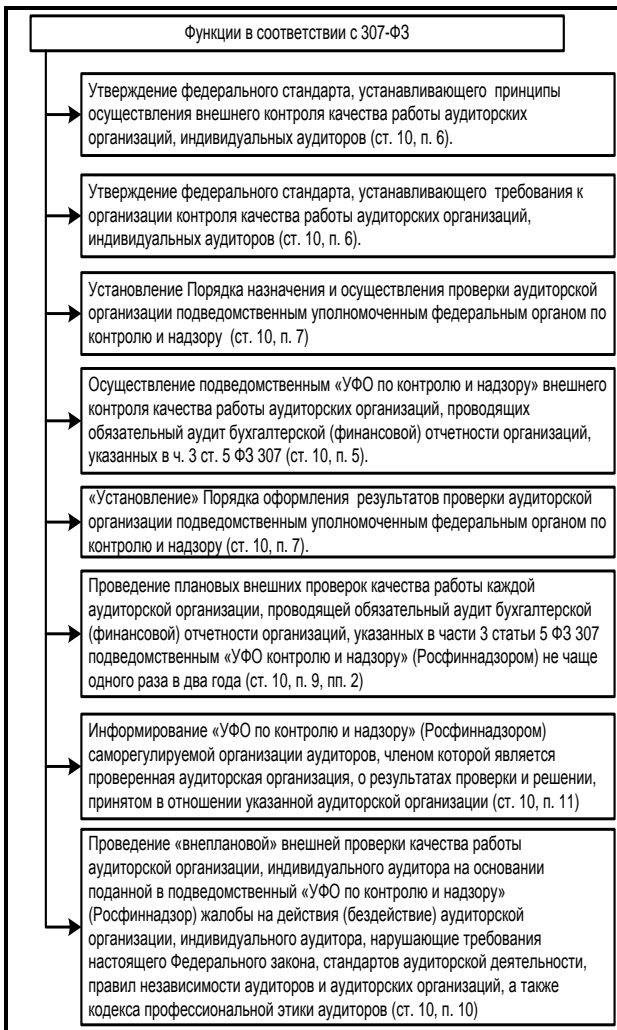


Рис. 1. Функции и полномочия Министерства финансов РФ в области внешнего контроля качества в соответствии с законом 307-ФЗ

Представляется целесообразным сократить функции и полномочия Министерства финансов РФ в области внешнего контроля за соблюдением федеральных стандартов аудиторской деятельности в РФ, регламентов аудиторских организаций, аудиторов и саморегулируемых организаций аудиторов согласно требованиям международных стандартов аудита, разрабатываемых и утверждаемых Международной федерацией бухгалтеров.

Данные функции представляются избыточными, поскольку:

- действующие регламенты аудиторских организаций являются предметом регулярных плановых проверок, проводимых специализированными органами саморегулируемых организаций аудиторов, в соответствии с действующим ФЗ 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и ФЗ 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях»;
- соответствие регламентов аудиторских организаций Международным стандартам аудита является условием членства российских СРО аудиторов в Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ), и подлежит контролю со стороны МФБ.

Представляется избыточным проведение «плановых» проверок деятельности аудиторских организаций Росфиннадзором, при наличии обязанности регулярного проведения процедур внешнего контроля качества ра-

боты в отношении своих членов саморегулируемыми организациями аудиторов, установленной действующими федеральными законами «Об аудиторской деятельности» и «О саморегулируемых организациях».

Реализация представленного права Росфиннадзору РФ выдавать обязательные для исполнения предписания о приостановлении или прекращении членства проверяемых аудиторских организаций в СРО аудиторов во внесудебном порядке, что равнозначно запрету на профессию, неминуемо вызовет огромное количество судебных разбирательств, в случае реализации этого права, с непредсказуемым результатом и отвлечением государственных средств на судебные расходы [5].

Минфином России и саморегулируемыми организациями аудиторов предпринимались меры по совершенствованию системы внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и аудиторов. Однако анализ функционирования этой системы свидетельствует о наличии ряда проблем в данной области. Это относится, в частности, к следующему:

- необходимости расширения в СРО аудиторов подразделений, занимающихся внешним контролем качества работы аудиторских организаций и аудиторов и привлечению в них наиболее квалифицированных специалистов, в том числе на постоянной основе;
- необходимости повышения квалификации специалистов, занятых проведением внешних проверок качества, в том числе по вопросам противодействия коррупции, легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма;
- применению мер дисциплинарного воздействия по результатам внешних проверок качества;
- необходимости неформального подхода к проведению внешних проверок качества;
- унификации подходов к осуществлению внешнего контроля качества в СРО аудиторов;
- координации деятельности по осуществлению внешнего контроля качества СРО аудиторов и Росфиннадзора;
- завершению формирования нормативно-правовой базы осуществления внешнего контроля качества Росфиннадзором;
- необходимости неформального 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 [6].

В результате можно сделать вывод, что контроль качества аудиторских услуг в РФ на современном этапе значительно отличается от международных методических подходов к осуществлению внешнего контроля качества работы. Это проявляется в слабо разработанных подходах, основанных на оценке риска, при проведении внешнего контроля качества работы, например, при определении периодичности проведения таких проверок. Не всегда обеспечивается соблюдение сроков прохождения внешнего контроля качества. Не разработан действенный механизм отбора соответствующего количества аудиторских заданий для проверки в целях оценки правильности практического применения существующих в аудиторской фирме систем внутреннего контроля качества. Недостаточны процедуры по проверке обязательных требований стандартов аудита, этических норм и правил независимости, оценке качества аудиторских доказательств. Данные проблемы объясняются тем, что отрасль аудиторских услуг является достаточно молодой для РФ, поэтому для совершенствования ее механиз-

мов необходимо перманентное масштабное реформирование законодательной базы.

Литература

1. Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Отчет за 2011 г. [Электронный ресурс]. URL: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/06/Otchet_o_kontrolle_kachestva_2011_13062012.doc
2. Лабынцев Н.Т. Современные тенденции регулирования аудиторской практики [Текст] / Н.Т. Лабынцев, И.С. Моложавенко // Финансы и бизнес. – 2009. – №4. – С. 126-137.
3. Панкова С.В. Организация внешнего контроля качества аудиторских услуг в США [Текст] / С.В. Панкова // Аудитор. – 2001. – №10. – С. 46-49.
4. Пояснительная записка к проекту федерального закона «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.duma-er.ru/news/32827>.
5. Регулирование аудиторской деятельности за рубежом [Текст] // Аудиторские ведомости. – 2009. – №6.

Ключевые слова

Аудит; контроль качества; организация контроля; саморегулирование; государственный контроль; общественные аудиторские объединения; регулирование; аудиторская деятельность; функции государственного регулирования; внешний контроль.

Елизарьева Мария Викторовна

РЕЦЕНЗИЯ

В статье рассматривается реконструкционный принцип историзма при организации регулирования внешнего контроля качества аудиторских услуг в Российской Федерации.

Актуальность статьи не вызывает сомнения, поскольку использование реконструкционного принципа историзма позволяет сопоставить опыт зарубежных стран в использовании различных подходов к организации регулирования внешнего контроля качества аудиторских услуг, выявить имеющиеся недостатки и достоинства, что в свою очередь способствует построению эффективной системы регулирования внешнего контроля качества аудиторских услуг в РФ.

Автор в своей работе осуществил подробный анализ различных подходов к регулированию аудиторской деятельности. На основе изученного материала, автор справедливо отмечает сложность в использовании определенной концепции регулирования внешнего контроля качества аудиторских услуг в чистом виде, подчеркивает необходимость сочетания саморегулирования с элементами регламентированного контроля централизованными органами.

Анализ существующих проблем регулирования внешнего контроля качества аудиторских услуг в РФ предоставит импульс для дальнейших исследований в области обеспечения контроля качества аудита в РФ. Что заслуживает особого внимания в условиях реформирования аудиторской деятельности на современном этапе.

Источники, цитируемые в рецензируемой статье, отражают современную точку зрения на исследуемую проблему обеспечения эффективной системы регулирования внешнего контроля качества аудиторских услуг в Российской Федерации.

Научная статья М.В. Елизарьевой «Реконструкция зарубежного опыта регулирования внешнего контроля качества аудиторских услуг в Российской Федерации» соответствует всем требованиям, предъявляемым к работам такого рода. Данная статья может быть рекомендована к публикации в научном издании, включенном в Перечень Высшей аттестационной комиссии РФ.

Ферова И.С., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой финансов ФГАОУ ВПО «СФУ»