

## 4.5. СИСТЕМА ВНЕШНЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРОВ: РЕЗУЛЬТАТЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Чая В.Т., д.э.н., профессор, действительный член РАЕН, член правления Саморегулируемой организации аудиторов Некоммерческого партнерства «Аудиторская ассоциация содружество», председатель комиссии Саморегулируемой организации аудиторов Некоммерческого партнерства «Аудиторская ассоциация содружество» по контролю за качеством аудиторской деятельности, зам. зав. кафедрой учета, анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова;  
Кобозева Н.В., к.э.н., член правления Саморегулируемой организации аудиторов Некоммерческого партнерства «Аудиторская ассоциация содружество», директор по работе с образовательными организациями Саморегулируемой организации аудиторов Некоммерческого партнерства «Аудиторская ассоциация содружество»;  
Винидиктова В.И., зам. директора по контролю за качеством аудиторской деятельности, руководитель отдела внешнего контроля качества Саморегулируемой организации аудиторов Некоммерческого партнерства «аудиторская ассоциация содружество»

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)  
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Внешний контроль качества работы аудиторов – один из основных инструментов обеспечения качества оказываемых аудиторскими организациями и аудиторами услуг, соблюдения ими требований законодательства. Накопленный опыт проведения внешних проверок позволяет подвести некоторые итоги, выявить накопившиеся проблемы и определить возможные перспективы.

Трехлетний опыт саморегулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации позволяет подвести некоторые итоги и выявить направления, требующие особого внимания. Одно из них – внешний контроль качества работы аудиторов. Причины повышенного внимания к данному вопросу очевидны – внешний контроль затрагивает все компоненты системы аудиторской деятельности:

- и регулятора;
- и саморегулируемые организации (СРО);
- и аудиторские организации;
- и аудиторов.

К настоящему времени сложилась достаточно полная система нормативного регулирования осуществления внешнего контроля качества в аудиторской деятельности, включающая нормативно-правовые акты, которые могут быть структурированы на четыре уровня.

К первому уровню, безусловно, относится Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон) [2], который устанавливает обязательность внешнего контроля качества, его предмет, субъектов и периодичность. В отношении обязательности внешнего контроля Закон, в частности, устанавливает, что аудиторская организация, аудитор обязаны:

- с одной стороны, проходить внешний контроль качества работы (ВККР), в том числе предоставлять всю необходимую для проверки документацию и информацию;
- с другой стороны, участвовать в осуществлении СРО аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других членов этой организации.

Предметом ВККР является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований: Федерального закона №307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов. Определяя субъекты внешнего контроля качества, Закон также устанавливает их полномочия. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют:

- во первых, СРО аудиторов в отношении своих членов;
- во-вторых, СРО в отношении своих членов, а также уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору – в отношении аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в ч. 3 ст. 5 Закона:
  - организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов;
  - организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%;
  - государственных корпораций, государственных компаний, а также консолидированной отчетности (далее – общественно значимые хозяйствующие субъекты).

Исполнение государственной функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций осуществляется Федеральной службой финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор) [3].

Периодичность ВККР зависит от наличия у аудиторской организации клиентов, являющихся общественно значимыми хозяйствующими субъектами.

При отсутствии вышеуказанных клиентов плановая внешняя проверка качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора осуществляется СРО не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

Плановые внешние проверки качества работы каждой аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в ч. 3 ст. 5 Закона, осуществляются:

- СРО аудиторов, членом которой является такая аудиторская организация, не реже одного раза в три года, но не чаще одного раза в год, начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации в реестр аудиторов и аудиторских организаций;
- Росфиннадзором не чаще одного раза в два года, начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Как показывает практика, наличие двух законодательно установленных субъектов контроля в отношении аудиторских организаций с клиентами – общественно значимыми хозяйствующими субъектами, зачастую приводит к «пересечению» по времени проверок СРО аудиторов и Росфиннадзора. Результатом этого является дополнительная нагрузка на аудиторскую организацию, что в буквальном смысле парализует ее деятельность на некоторое время. Для решения данной проблемы представляется

целесообразным урегулировать порядок согласования сроков проверок, чтобы в один календарный год не «накладывались» две проверки аудиторской организации со стороны разных субъектов.

Помимо плановых Законом предусмотрены и внеплановые проверки аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, основанием для которой может являться поданная в СРО аудиторов или УФО по контролю и надзору жалоба на действия (бездействие) аудиторской организации, индивидуального аудитора, нарушающие требования:

- Федерального закона №307-ФЗ;
- стандартов аудиторской деятельности;
- правил независимости аудиторов и аудиторских организаций;
- кодекса профессиональной этики аудиторов.

Иные основания для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора устанавливаются законодательством РФ и СРО.

Ко второму уровню нормативного регулирования осуществления внешнего контроля качества относится Федеральный стандарт аудиторской деятельности 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля» (далее – Стандарт) [4], который устанавливает принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля. Стандарт применяется при осуществлении СРО аудиторов и уполномоченным федеральным органом внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов. В Стандарте установлены принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов:

- осуществление внешнего контроля качества работы в отношении всех аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов;
- независимость внешнего контроля качества работы;
- обеспеченность финансовыми, материальными и трудовыми ресурсами;
- надлежащий уровень профессиональной компетентности контролеров, осуществляющих внешний контроль качества работы;
- прозрачность процедуры назначения контролеров для проведения внешней проверки качества работы объекта внешнего контроля качества;
- отчетность о состоянии и результатах внешнего контроля качества работы;
- публичность результатов внешнего контроля качества работы;
- обеспечение устранения проверенным объектом внешнего контроля качества работы нарушений и недостатков, выявленных по результатам внешней проверки;
- подотчетность деятельности субъектов внешнего контроля качества работы по осуществлению внешних проверок совету по аудиторской деятельности, создаваемому в соответствии со ст. 16 Закона.

Стандарт предусматривает следующие нижеперечисленные этапы осуществления ВККР.

### 1 этап

Планирование, которое осуществляется путем составления и утверждения субъектом ВККР плана ВККР на следующий календарный год. Подходы к составлению плана ВККР:

- циклический подход предполагает установление на основе требований Федерального закона №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» максимального периода, по истечении которого внешняя проверка объекта ВККР проводится в обязательном порядке. При этом для разных групп объектов ВККР может устанавливаться разная периодичность проведения внешних проверок;
- риск-ориентированный подход предполагает отбор объектов ВККР на основе анализа рисков их аудиторской деятельности.

### 2 этап

Подготовка внешней проверки, целью которой является обеспечение ее качества, результативности и своевременности. При подготовке внешней проверки:

- осуществляется сбор информации об объекте ВККР, необходимой для организации внешней проверки;
- определяется объем внешней проверки, в том числе подлежащие проверке аудиторские задания;
- рассматривается в предварительном порядке общий подход к проведению внешней проверки;
- определяются этапы проведения внешней проверки;
- определяются требования к контролерам, необходимые для проведения внешней проверки, формируется группа контролеров, и распределяются обязанности между членами этой группы;
- составляется программа внешней проверки;
- информируется объект ВККР о сроках проведения, предмете и объеме внешней проверки.

### 3 этап

Проведение внешней проверки, в ходе которого осуществляются:

- оценка правил внутреннего контроля качества работы объекта ВККР;
- определение эффективности организации внутреннего контроля качества работы объекта ВККР;
- оценка достоверности последней по времени отчетности объекта ВККР об аудиторской деятельности.

При проведении внешней проверки должны быть получены доказательства, подтверждающие результаты этой проверки. К доказательствам относятся описание системы внутреннего контроля качества работы объекта ВККР, рабочие документы аудитора, отчетность объекта ВККР, результаты процедур контроля, проведенных в ходе внешней проверки, письменные заявления должностных лиц объектов ВККР, а также документы и сведения, полученные из других достоверных источников.

Проведение внешней проверки подлежит документированию. В рабочих документах должно быть отражено обоснование всех существенных вопросов, по которым контролеру необходимо выразить профессиональное мнение. В случаях, когда контролер рассматривал сложные принципиальные вопросы или выражал по каким-либо существенным вопросам профессиональное мнение, в рабочие документы должно быть включено описание всех существенных фактов, известных контролеру на момент формирования такого мнения.

Рабочие документы должны быть систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам конкретной внешней проверки.

Субъект ВККР устанавливает надлежащие процедуры обеспечения конфиденциальности и сохранности рабочих документов.

#### 4 этап

Оформление результатов внешней проверки. Результаты внешней проверки подлежат оформлению в письменном виде отчетом (актом, заключением и др.). Форма отчета, а также допустимые виды заключения в нем (положительное заключение, заключение с оговоркой, др.) устанавливаются субъектом ВККР. При составлении отчета должна быть обеспечена объективность, обоснованность, системность, четкость и лаконичность (без ущерба для содержания) изложения. Отчет должен быть составлен своевременно, не ранее завершения всех процедур контроля, предусмотренных программой внешней проверки. Отчет направляется объекту ВККР и органу, назначившему внешнюю проверку.

Объект ВККР должен своевременно представить органу, назначившему внешнюю проверку, письменный ответ на отчет, в том числе сообщить о запланированных действиях в случае выявления нарушений и недостатков и сроках осуществления таких действий. Орган, назначивший внешнюю проверку, должен своевременно рассмотреть отчет и письменный ответ объекта ВККР на него и при необходимости принять соответствующие решения. К третьему уровню нормативного регулирования внешнего контроля качества работы аудиторских организаций относятся внутренние нормативные документы СРО аудиторов.

На сегодняшний момент каждой из пяти функционирующих СРО аудиторов на основе законодательных и нормативных актов, рассмотренных выше, утверждены собственные внутренние документы, регламентирующие процесс организации внешнего контроля качества в отношении своих членов.

Однако, несмотря на общность принципов организации внешних проверок, методики их проведения, документирования и оформления результатов в каждой саморегулируемой организации различаются между собой. Зачастую это создает трудности для проверяемых аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Наиболее очевидная проблема – отсутствие единства в подходах к выдаваемым по результатам внешнего контроля качества работы (которые выдаются некоторыми СРО аудиторов), исключают возможность победы в конкурсе аудиторов, являющихся членами СРО, не выдающих указанных документов по результатам внешней проверки.

В связи с этим представляется целесообразным унификация подходов СРО в оформлении результатов внешних проверок своих членов.

К четвертому уровню нормативного регулирования осуществления внешнего контроля качества работы аудиторов относятся локальные внутрифирменные документы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, регламентирующие правила и процедуры организации и осуществления внутреннего контроля качества.

К документам данного уровня относятся правила внутреннего контроля качества, внутренние стандарты по ор-

ганизации контроля качества, комплекс внутренних рабочих документов по подтверждению соблюдения Закона, федеральных стандартов, правил независимости и кодекса профессиональной этики аудиторов.

Как показывает обобщение опыта внешних проверок локальные акты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов вызывают немало замечаний и нареканий со стороны контролеров. В связи с этим представляется целесообразным СРО аудиторов в рамках мониторинга внешнего контроля качества работы своих членов не только систематизировать и доносить до них выявленные нарушения, но и организовывать обучение аудиторов с целью предупреждения и своевременного устранения нарушений требований законодательства в области внешнего контроля качества. Подобное обучение возможно организовывать в рамках программ повышения квалификации аудиторов.

Как показывает статистика, сформированная уполномоченным федеральным органом по результатам анализа состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации, наблюдается снижение общего количества внешних проверок аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Так, в 2011 г. было проведено 8 035 проверок в рамках внешнего контроля СРО качества работы своих членов, тогда как в 2012 г. количество внешних проверок составило 5 268 с учетом проверок не только СРО аудиторов, но и уполномоченного органа. Таким образом, снижения количества внешних проверок составило 34,4%.

Снижение количества внешних проверок в отношении своих членов со стороны саморегулируемых организаций аудиторов имело место на фоне начала активных проверок со стороны Росфиннадзора. В рамках осуществления ВККР АО Росфиннадзором и его территориальными органами в 2012 году проведено 115 выездных внешних проверок, из них 113 внешних проверок в рамках исполнения Плана Росфиннадзора на 2012 г.; две внеплановые внешние проверки в связи с поступлением жалобы на действия (бездействие) аудиторской организации.

Возможно снижение активности саморегулируемых организаций аудиторов в сфере внешнего контроля качества работы своих членов связано с вышеуказанной проблемой «пересечения» по времени проверок СРО и Росфиннадзора и желанием саморегулируемых организаций снизить бремя внешних проверок на своих членов.

Еще одна неутешительная тенденция, прослеживающаяся по данным статистики – это рост количества случаев уклонения от внешнего контроля качества работы более чем на 50%: в 2011 г. их количество составило 104, в 2012 г. – 158. Это явление также является злободневной проблемой при осуществлении внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, требующей конкретных решений.

В рамках борьбы с фактами уклонения от ВККР необходимо выделить несколько задач:

- это формулировка общих критериев уклонения от внешнего контроля качества работы (поскольку на сегодняшний день каждая саморегулируемая организация и уполномоченный орган имеют собственный перечень);
- координация усилий всех СРО аудиторов и регулятора в профилактике борьбы с данным явлением.

Анализ количества проверок, по результатам которых приняты меры дисциплинарного воздействия, свидетельствует о том, что из 172 случаев наложения мер ответственности на проверяемых объектов 97 из них (56%) были применены контролерами Росфиннадзора. По результатам проведенных внешних проверок за 2012 г. уполномоченным органом принято 103 решения о применении мер дисциплинарного воздействия, из них:

- предупреждений аудиторской организации о недопустимости нарушения правил аудиторской деятельности – 87;
- предписаний, обязывающих аудиторские организации устранить выявленные по результатам внешних проверок нарушения правил аудиторской деятельности – 9;
- предписаний в саморегулируемые организации аудиторов о приостановлении членства аудиторской организации – 5;
- предписаний в саморегулируемые организации аудиторов об исключении аудиторской организации из саморегулируемой организации аудиторов – 2.

Должностными лицами Росфиннадзора и его территориальных органов было составлено:

- 8 протоколов об административных правонарушениях, ответственность за которые предусмотрена ст. 19.4.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях (КоАП РФ) (по признакам уклонения аудиторских организаций от проведения внешних проверок);
- 1 протокол об административном правонарушении, ответственность за которое предусмотрена ст. 19.5 КоАП РФ (за невыполнение в законный срок предписания, обязывающего аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам внешней проверки нарушения правил аудиторской деятельности).

Всеми СРО аудиторов по результатам внешних проверок в 2012 г. было применено меньшее количество мер дисциплинарного воздействия (в одной из СРО аудиторов дисциплинарные меры не применялись). Данный факт свидетельствует о большей лояльности СРО аудиторов к своим членам при проведении внешнего контроля качества работы.

Значимой проблемой при осуществлении внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в настоящий момент является отсутствие нормативных критериев существенности или несущественности выявляемых в ходе внешней проверки нарушений аудитора (кроме выдачи заведомо ложного аудиторского заключения). За одни и те же нарушения в ходе проверок разных групп проверяющих можно получить как предписание об устранении, так и предупреждение. В связи с этим представляется целесообразным систематизация и закрепление на законодательном уровне четкой системы критериев оценки выявляемых в ходе внешнего контроля нарушений, исходя из их существенности для упорядочивания применения мер дисциплинарного воздействия, как со стороны уполномоченного органа, так и со стороны СРО.

Подводя итоги, необходимо подчеркнуть, что на сегодняшний день в РФ сложилась система внешнего контроля качества работы аудиторов, базирующаяся на комплексе нормативно-правых актов различного уровня. Обобщение трехлетнего опыта проведения внешних проверок свидетельствует о наличии ряда проблем, подчас достаточно серьезных, для решения которых необходима консолидация усилий СРО аудиторов и уполномоченного органа по регулированию аудиторской деятельности. Решение указанных проблем во многом скорректирует и определит перспек-

тивы дальнейшего развития системы внешнего контроля качества работы аудиторов.

## Литератур

1. Кодекс РФ об административных правонарушениях [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2001 г. №195-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении административного регламента исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 11 янв. 2013 г. №3н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности 4/2010 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 24 февр. 2010 г. №16н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

## Ключевые слова

Аудиторская деятельность; аудит; внешний контроль качества; проблемы; саморегулируемая организация; уполномоченный федеральный орган.

*Чая Владимир Тигранович*

*Кобозева Надежда Васильевна*

*Винидиктова Вера Игоревна*

## РЕЦЕНЗИЯ

В представленной к публикации статье «Система внешнего контроля качества работы аудиторов: результаты и перспективы» обобщается опыт проведения внешнего контроля качества аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. В работе охарактеризована система нормативного регулирования осуществления внешнего контроля качества в аудиторской деятельности, проанализирована практика взаимодействия саморегулируемых организаций и уполномоченного федерального органа при проведении внешних проверок аудиторов.

Актуальность статьи обусловлена особым значением системы внешнего контроля качества работы аудиторов как инструмента обеспечения должного уровня качества оказываемых аудиторскими организациями и аудиторами услуг, соблюдения ими требований законодательства.

Проведенный авторами анализ практики проведения внешних проверок позволил обозначить комплекс проблем, для решения которых необходима консолидация усилий саморегулируемых организаций аудиторов и регулятора. Предложенные варианты решения указанных вопросов будут способствовать определению перспективы дальнейшего развития системы внешнего контроля качества работы аудиторов.

Научная статья Чая В.Т., Кобозевой Н.В., Винидиктовой В.И., на тему «Система внешнего контроля качества работы аудиторов: результаты и перспективы» соответствует всем требованиям, предъявляемым к работам такого рода. Она может быть рекомендована к публикации в научном журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Суйц В.П., д.э.н., профессор, зав. кафедрой учета, анализа и аудита Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова*

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)  
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)