

4.5. АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТА: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

Ухова О.А., магистр кафедры бухгалтерского учета и статистики Института экономики, управления и природопользования;

Юдина Г.А., доцент кафедры бухгалтерского учета и статистики Института экономики, управления и природопользования

Сибирский федеральный университет

Перейти на Главное МЕНЮ

Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ

Статья посвящена проблемам контроля качества аудита, рассматривается понятие контроля качества аудита, раскрыта система нормативного правового регулирования контроля качества аудита, в том числе профессиональная этика, дана характеристика внутреннего и внешнего контроля качества аудита.

Отличительная черта любой сферы деятельности состоит в том, что профессионал несет ответственность перед обществом, членом которого он является, действуя при этом не только на благо собственных интересов и (или) интересов контрагентов, работодателей, но и общества в целом. Профессиональная организация, помимо прочего, несет ответственность перед реальными и потенциальными пользователями за качество услуг, предоставляемых теми, кто в ней состоит. Для поддержания надлежащего уровня качества профессиональная организация должна осуществлять необходимое и достаточное участие в регулировании профессиональной деятельности, профессионального поведения своих членов, внедрять и непрерывно поддерживать стандарты качества. Регулирование профессиональной деятельности должно осуществляться с учетом ее специфики, особенностей рынка, в рамках которого она осуществляется. Качество выполняемых обязанностей обеспечивается не только знаниями, умениями, компетенциями, но и следованием представителей соответствующей профессии, этическим нормам, основанным на моральных ценностях.

Роль профессии аудитора для общества трудно переоценить. Аудитируя бухгалтерскую (финансовую) отчетность, (далее – бухгалтерская отчетность), консультируя по вопросам ведения бухгалтерского учета, налогообложения, управления, корпоративным финансам, занимаясь преподавательской деятельностью, аудиторы осуществляют содействие экономическому развитию организаций (заказчиков), влияют на деятельность финансовых рынков, способствуют государству в выполнении его социально-экономических задач, что приводит к экономическому росту и повышению благосостояния общества в целом.

В связи с принятием Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 г. №208-ФЗ и официальным введением в действие на территории Российской Федерации международных стандартов финансовой отчетности, а также планируемым переходом на международные стандарты аудита, вопросы, связанные с регулированием данной профессии, контроля качества аудита, приобретают особую важность.

Цель исследования – анализ проблем контроля качества аудита и разработка рекомендаций по их решению. Для реализации цели были определены следующие задачи:

- проанализировать и обобщить понятие «контроль качества аудита»;
- сформулировать факторы, влияющие на качество аудита и его контроль;
- проанализировать процедуры, используемые при внешнем и внутреннем контроле качества аудита;
- сформулировать выводы, разработать рекомендации по повышению эффективности контроля качества аудита.

Аудиторская деятельность представляет собой деятельность по оказанию таких услуг как аудит, сопутствующие и прочие. Межгосударственный стандарт ГОСТ 30335-95/ГОСТ Р 50646-94 «Услуги населению. Термины и определения» устанавливает понятие качества услуги как «совокупность операций, включающих проведение измерений, испытаний, оценки одной или нескольких характеристик услуги и сравнения полученных результатов с установленными требованиями» [3, с. 3]. Исходя из положений стандарта, контроль качества аудита должен быть представлен набором методик и процедур, выполняемых для формирования выводов о соответствии деятельности аудиторов существующим требованиям.

Для рассмотрения понятия контроля качества аудита проведем анализ определения качества аудита. В отечественной и зарубежной литературе существует несколько подходов к определению качества аудита, большинство из них можно систематизировать по группам. Российские исследователи, среди которых В.И. Подольский [15, с. 48], А.Е. Сулгунов, Б.Т. Жарылгасова [18, с. 20], В.В. Панков, Н.В. Акамова, В.Л. Кожухов [12, с. 8], рассматривают качество аудита с позиции следования нормативным правовым актам, аудиторским (техническим) стандартам (далее – стандарты аудиторской деятельности). Достоинство данного подхода в том, что, следуя стандартам аудиторской деятельности и выполняя необходимые требования в отношении аудиторских процедур, ограничивается сама возможность проведения некачественного аудита. С другой стороны, данный подход не уделяет должного внимания этическим нормам, что является его недостатком. Также существует вероятность того, что формальное соблюдение нормативных правовых актов на практике не всегда обеспечивает реальное качество услуг.

Рассматривая вопрос контроля качества с позиции следования аудиторским стандартам, необходимо определить основные документы, регулирующие профессиональные услуги, как в Российской Федерации, так и в международной практике. Система нормативного регулирования контроля качества аудита представлена в табл. 1

Иного подхода придерживаются такие авторы как С.В. Панкова [14, с. 137], М.А. Азарская [5, с. 3]. Качество аудита ими рассматривается с позиции пользователей бухгалтерской отчетности заинтересованных в результатах аудиторской проверки. С.В. Панкова определяет качество аудита как «обобщенный эффект аудиторской проверки, выраженный в степени соответствия мнения аудитора потребностям заинтересованных пользователей в объективной информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности аудируемого лица» [14, с. 137]. Данный подход, в отличие от предыдущего определяет этические нормы как составляющую качества аудита, что относится к его достоинствам.

Таблица 1

СТАНДАРТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА В АУДИТЕ

Уровень регулирования	Российские стандарты	Международные стандарты
Конкретное задание	Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту»	Международный стандарт аудита 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности» (ISA 220)
Аудиторская организация, индивидуальный аудитор	Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях»	Международный стандарт по контролю качества 1 «Контроль качества для организаций, которые проводят аудит и обзорные проверки финансовой отчетности и выполняют другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам» (IAQS 1)
Профессиональное объединение	Федеральный стандарт аудиторской деятельности «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля» (ФСАД 4/2010)	Положение об обязанностях членов Международной федерации бухгалтеров 1 «Обеспечение качества» (Statement of Membership Obligations 1 «Quality Assurance», SMO 1)

Недостатком данного подхода является отсутствие указания, кто является ключевым потребителем (пользователем) бухгалтерской отчетности, и, следовательно, услуги по выражению мнения о ее достоверности. Рассматривая качество аудита в контексте потребности заинтересованных пользователей, необходимо определить, кто ими является. Группы пользователей бухгалтерской отчетности существенно различаются по степени информированности, целевой направленности (собственник, исполнительный орган аудируемого лица, работники, заемщики, общественность в целом и др.). Представители каждой группы пользователей определяют свои требования и ожидания, в том числе к результатам аудита, что приводит к «разрыву ожиданий». Бухгалтерская отчетность является для них одним из ключевых аспектов при формировании обоснованных инвестиционных и иных решений, в связи с чем все большее внимание уделяется качеству и надежности информации, в ней раскрываемой. Только при предоставлении качественных аудиторских услуг и, как следствие, разумной уверенности в достоверности бухгалтерской отчетности возможно сокращение информационного риска для ее потенциальных пользователей. По нашему мнению, при оказании услуги в области аудита, приоритетным пользователем является наиболее нейтральная группа – общественность в целом.

Авторы С.М. Бычкова и Е.Ю. Итыгилова рассматривают качество аудита многоаспектно, с позиций профессиональной компетентности, опыта и квалификации аудитора, сочетания затрат и стоимости, рейтинга аудиторской фирмы, на который, в свою очередь, влияют конкурентные преимущества, показатели финансовой деятельности, количество клиентов, продолжительность работы на рынках, размер компании [7, с. 7]. Таким образом, их подход включает в себя предыдущие, дополняя их и раскрывая более детально.

Результат проведенного анализа позволяет сделать вывод, что понятие «качество аудита» рассматривается в двух форматах:

- соответствие осуществляемой деятельности общепринятым и утвержденным методикам – стандартам аудиторской деятельности и нормам профессиональной этики;
- соответствие ожиданиям основных групп пользователей бухгалтерской отчетности и результатов аудита (мнения о достоверности бухгалтерской отчетности), которые предполагают наличие определенной степени уверенности в достоверности представленной информации.

Для обобщения понятия качество аудита необходимо его рассмотреть с позиций философии. Качество аудита следует рассматривать в тесной взаимосвязи двух

его характеристик: как «бытие-для-другого», т.е. как выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, используемое для принятия решений на основе бухгалтерской отчетности, и как «в-себе-бытие», т.е. аудит как сущность, как процесс, осуществляемый для выражения мнения [19, с. 36]. Контроль качества аудита – это система оценки степени соответствия внешней и внутренней определенности, системе характерных черт, теряя которые аудит (как деятельность по выражению мнения о достоверности бухгалтерской отчетности) перестает быть таковым [19, с. 49].

Надлежащее качество аудита обеспечивают два взаимодополняемых фактора – стандарты аудиторской деятельности и нормы профессиональной этики, базирующиеся на концептуальном подходе их реализации, ориентированные на наиболее нейтрального пользователя бухгалтерской отчетности. Концептуальный подход, по нашему мнению, основан на том, что аудитор в конкретной ситуации должен оценивать свои профессиональные действия на соответствие требованиям стандартов аудиторской деятельности и нормам этики с позиций третьего лица, которое является разумным, хорошо информированным, имеющим возможность взвесить конкретные факты и обстоятельства, известные аудитору на момент принятия решения, обоснованно считать, что профессиональные и этические требования соблюдены, интересы потребителя аудиторских услуг в лице нейтральной группы пользователей бухгалтерской отчетности учтены. Формальное соблюдение стандартов аудиторской деятельности, нарушение норм профессиональной этики представителями аудиторской профессии и, как следствие, недоверие к профессиональному мнению о достоверности бухгалтерской отчетности, приводят к проблемам в области контроля качества аудита, для решения которых необходимо вносить соответствующие изменения в систему регулирования аудиторской деятельности в РФ и за рубежом.

В обоснование необходимости предоставления аудиторских услуг надлежащего качества для стабильного функционирования экономической системы можно привести пример банкротств крупнейших мировых компаний [17, с. 1]. Фальсификация данных бухгалтерской отчетности американской энергетической корпорации Enron долгое время вводившая компетентных пользователей в заблуждение, стала основным обвинением, выдвигавшимся против компании. Enron использовала операции с разветвленной сетью своих дочерних компаний, находящихся преимущественно в оффшорных зонах, для уве-

личения себестоимости и продажной цены электричества. Кроме того, на офшорные предприятия оформлялись долги корпорации, что приводило к сокрытию убытков и искажению финансового результата. Существенным, в деле Enron является участие в фальсификации данных бухгалтерской отчетности специалистов аудиторской компании Arthur Andersen, являвшейся ее аудитором и на протяжении пятнадцати лет формировавшей мнение о достоверности такой отчетности во всех существенных аспектах. Комиссия по ценным бумагам, занимавшаяся расследованием данного факта, приняла решение по проверке других клиентов Arthur Andersen, до этого входившей в «Большую пятерку» аудиторских компаний, чья репутация и надежность мнения о достоверности бухгалтерской отчетности являлась безукоризненной. В течение нескольких недель с начала расследования признали себя банкротами несколько аудируемых лиц Arthur Andersen, среди них еще одна крупнейшая корпорация – оператор международной телефонной связи Worldcom. Компания была объявлена банкротом в июле 2002 года после раскрытия многомиллиардных финансовых махинаций и завышения показателей в части финансового результата (прибыли).

Руководство Arthur Andersen до конца было уверено в преодолении кризиса, однако доверие к компании и релевантность ее мнения в аудиторском заключении о достоверности бухгалтерской отчетности была навсегда потеряна, в результате чего клиенты начали массово переходить к другим аудиторам. К июню 2002 года компания с девятидесятилетней историей, присутствовавшая в восьмидесяти четырех странах мира, перестала существовать. Данные примеры свидетельствуют о том, что имеет место риск оказания некачественных аудиторских услуг, и проблем в области аудита, его регулирования, обеспечении соблюдения требований профессиональных стандартов, норм этики.

Факты фальсификации мнения в аудиторских заключениях, их разоблачение и последующее банкротство двух крупнейших компаний положили начало процессу пересмотра нормативных правовых актов в области аудита во многих странах, ужесточения правил отбора и обеспечения независимости аудиторов, установления ротации аудиторских фирм, а также определения базовой концепции, раскрываемой в Кодексе профессиональной этики, по выявлению угроз реализации принципов, принятия мер по их устранению или снижению до приемлемого уровня.

Регулирование профессиональной деятельности обеспечивает снижение негативных последствий для экономики и общества при условии, когда инструменты регулирования осуществляются в соответствии с принципами целенаправленности, последовательности применения, объективности, недискриминационности, прозрачности, обеспечения защиты общественных интересов [16, с. 5].

Основополагающими факторами, на которых должны строиться нормативные правовые акты всех уровней в области регулирования профессиональной аудиторской деятельности, являются этические ценности и профессиональная этика. Соблюдение этических норм во многом определяет дальнейшие гарантии качества оказываемых услуг и результатов деятельности аудиторов. Все элементы системы регулирования, по нашему мнению, должны определять требования к оказанию профессиональных услуг высокого качества. При этом нормативные правовые акты, стандарты

аудиторской деятельности, профессиональная этика должны быть непротиворечивыми, интегрированными, взаимодополняемыми и строиться на базовой концепции их реализации.

Важнейшую роль в развитии и регулировании аудиторской деятельности занимает международный Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (далее – Кодекс этики), разработанный и утвержденный Международной Федерацией бухгалтеров (МФБ). Данный документ устанавливает нормы профессионального поведения и излагает основные принципы, которые должны соблюдаться профессиональным сообществом. Несмотря на существующие различия в культурных особенностях и нормотворчестве национальных государственных систем, основные принципы Кодекса обязательны к исполнению всеми членами МФБ.

Цель профессии аудитора, закрепленная в Положении о регулировании бухгалтерской профессии, подготовленном МФБ, состоит в выполнении работы в соответствии с самыми высокими стандартами профессионализма, в обеспечении самых лучших результатов работы и в целом в выполнении требования о соблюдении общественных интересов [16, с. 5]. Для достижения этой цели всеми членами профессионального сообщества должны выполняться следующие фундаментальные (основополагающие) принципы, раскрытые в Кодексе этики, являющиеся основой для принятия любых решений профессионального характера:

- порядочность (аудитор при исполнении своих обязанностей должен быть прямолинейным и честным);
- объективность (аудитор должен быть беспристрастным, избегать конфликта интересов или иных влияний, которые могли бы поставить под сомнение его объективность);
- следование аудиторским стандартам (аудитор должен осуществлять свою деятельность в соответствии с нормативно-правовыми актами, профессиональными стандартами);
- профессиональная компетентность и должная тщательность. Кроме того, что профессиональная деятельность должна осуществляться с надлежащей тщательностью и компетентностью, аудитор берет на себя обязанность по поддержанию профессиональных знаний и умений на уровне, отвечающем последним тенденциям в практике и законодательстве;
- конфиденциальность (аудитор должен соблюдать принцип конфиденциальности, не разглашать и не использовать полученную в ходе своей деятельности информацию, кроме случаев, предусмотренных действующим законодательством);
- профессиональное поведение (аудитор должен способствовать поддержанию высокой репутации и имиджа своей профессии) [8, с. 16].

Соблюдение общечеловеческих и профессиональных этических норм достигается высокой ответственностью аудиторов, является прямой обязанностью каждого аудитора, руководителя и сотрудника аудиторской организации.

Международная практика свидетельствует, что на качество аудита оказывают влияние такие факторы, как система норм (этические) и требований (технические стандарты аудита) в области профессиональной деятельности, система контроля качества за их соблюдением. При этом должен иметь место определенный баланс участия в реализации контроля качества аудита профессиональных организаций (международных, национальных) и органов государственного регулирования. Требования к качеству аудита определены в стандартах аудиторской деятельности, Кодексе этике,

правилах независимости аудиторов и аудиторских организаций. В то же время в них раскрыты общие положения к технике аудита, норм профессионального поведения, основанных на профессиональном суждении аудитора. Этот факт свидетельствует о проблемах, которые могут возникнуть при проведении контроля качества аудита, по причине того, что лицо, осуществляющее контрольные процедуры, основывается на своем профессиональном суждении для трактовки норм, стандартов, этики, правил независимости и их соблюдения или не соблюдения в отношении конкретного аудиторского задания, аудиторской организации.

Для осуществления контроля качества должны быть определены принципы и процедуры, обеспечивающие его реализацию, порядок проведения внутреннего и внешнего контроля, его мониторинг. По отношению к аудиторской организации различают виды контроля качества: внешний, внутренний.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ (Закон №307-ФЗ) обязывает аудиторские организации и индивидуальных аудиторов устанавливать и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы [1, с. 10]. В связи с политикой сближения российских национальных стандартов аудиторской деятельности с международными, возникает необходимость рассмотрения последних. По ст. 7 Закона №307-ФЗ федеральные стандарты аудиторской деятельности разрабатываются на основе международных.

В международном стандарте контроля качества 1 «Контроль качества для фирм, которые проводят аудит, обзорные проверки исторической финансовой информации и другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам» (МСКК 1), раскрыты требования по организации внутренней системы контроля качества в аудиторской организации, позволяющей обеспечить необходимое и достаточное качество оказываемых профессиональных услуг. Система контроля качества должна выполнять управленческую функцию, быть эффективной, экономичной и охватывать всю деятельность аудиторской организации, обеспечивать необходимое и достаточное качество проводимого аудита [18, с. 46]. По международным стандартам аудита (далее – МСА) ведущая роль в организации и функционировании системы контроля качества определена руководству аудиторской организации. Требования к контролю качества выполнения аудиторского задания раскрыты с МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности» (МСА 220).

В России на основе МСКК 1, МСА 220 были разработаны и утверждены федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности №34 и №7 соответственно (ФПСАД №34, №7).

Надлежащая организация системы контроля качества аудита предполагает рациональное планирование аудиторской проверки, поручение сложных заданий опытным и квалифицированным сотрудникам, а также проверку результатов работы каждого члена (участника) аудиторской группы. Исходя из этого, ФПСАД №34 обязывает аудиторские организации установить принципы и соответствующие им процедуры в отношении профессиональных требований, умений и компетентности сотрудников, выполнения заданий, делегирования полномочий, консультирования,

принятия и сохранения клиентов; мониторинга [2, с. 18].

ФПСАД №34 определяет элементы системы контроля качества услуг аудиторской организации, в отношении которых должны быть установлены соответствующие принципы и процедуры:

- обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией;
- этические требования;
- принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества;
- кадровая работа;
- выполнение задания;
- мониторинг.

В отношении выполнения задания определено требование по проведению обзорных проверок качества и предоставление аудируемому лицу информации по результатам аудита только после проведения таких проверок и урегулирования всех возникших разногласий. Они обязательны при проведении аудита бухгалтерской отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, в отношении остальных аудируемых лиц это требование определяется внутрифирменными стандартами аудиторской организации. Такая проверка, как правило, включает обсуждение с руководителем аудиторской проверки или иного задания, обзор бухгалтерской отчетности или иной предметной информации, а также анализ аудиторского заключения или иного отчета, в частности, его соответствия условиям конкретного задания. Обзорная проверка качества выполнения задания предусматривает выборочный анализ рабочих документов аудитора, связанных со значимыми суждениями и выводами, сделанными аудиторской группой. Объем такой проверки зависит от сложности задания и риска того, что аудиторское заключение или иной отчет могут не соответствовать условиям конкретного задания [2, с. 141].

Обзорная проверка качества выполнения задания проводится лицом, не участвующим в данном аудиторском задании. Принципы и процедуры аудиторской организации разрабатываются таким образом, чтобы не создавать угрозу объективности лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания. Для этой цели лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания:

- не должно быть выбрано по указанию руководителя аудита или иного задания;
- в период проведения обзорной проверки качества выполнения задания, никаким образом не должно участвовать в выполнении этого задания;
- не должно принимать решений за аудиторскую группу;
- не должно быть поставлено в какие-либо иные условия, которые могли бы создать угрозу его объективности [2, с. 141].

Мониторинг должен включать периодическое проведение выборочных инспекций (далее – инспекции) не реже чем раз в три года, в отношении каждого руководителя аудиторского задания. При этом лица, осуществляющие инспекции, не должны участвовать как в выполнении самого задания, так и в обзорной проверке качества его выполнения. При определении объема инспекции аудиторская организация может также учитывать выводы, сделанные по результатам независимого внешнего контроля качества [2, с. 143]. Небольшие аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут привлечь к проведению инспекций и

других процедур мониторинга стороннее компетентное лицо или другую аудиторскую организацию [2, с. 143].

Согласно ФПСАД №34, все принципы и процедуры контроля качества услуг аудиторской организации должны быть документально оформлены. Во внутрифирменных стандартах политики и процедуры контроля качества должны быть детализированы, определены рабочие документы для их документирования и доведены до сведения работников аудиторской организации. По нашему мнению, процедуры, обеспечивающие реализацию политики контроля качества аудита, согласно стандартов аудиторской деятельности, должны быть раскрыты в двух аспектах: необходимо изложить в письменном виде подход аудиторской организации в отношении соответствующей политики контроля качества аудита и ее обеспечения; определить лицо, которое уполномочено осуществлять контроль за соблюдением установленных требований и своевременного информирования соответствующего руководства аудиторской организации о негативных фактах, для принятия надлежащих мер по их устранению или снижению до приемлемого уровня и недопущению их в будущем. Указанные процедуры должны быть оформлены документально, доведены до сотрудников аудиторской организации.

ФПСАД №7 определяет, что ответственность за качество выполнения аудиторского задания несет руководитель аудиторской проверки. Он обязан обеспечить реализацию процедур контроля качества всеми участниками аудиторской группы в отношении элементов системы контроля качества, установленных в аудиторской организации, применимых в отношении конкретного аудиторского задания.

Внутрифирменные стандарты являются значимым фактором в интеграции российской аудиторской практики с международными нормами. В соответствии с международными соглашениями в области защиты объектов интеллектуальной собственности внутрифирменные стандарты аудита являются коммерческой тайной, разработка и реализация которых требует наличия у организации практического опыта, серьезного научного потенциала, соответствующего кадрового состава и значительных временных затрат. Разработка, внедрение и контроль за соблюдением внутрифирменных стандартов способствуют оптимизации трудоемкости и повышению эффективности работы аудиторов, что в свою очередь приводит к повышению качества оказываемых профессиональных услуг, степени доверия внешних пользователей.

Требования в отношении внешнего контроля качества аудита определены в Законе №307-ФЗ и ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требований к организации указанного контроля». В соответствии с данными нормативными правовыми актами, предметом внешнего контроля является соблюдение законодательства Российской Федерации, стандартов аудиторской деятельности, положений Кодекса профессиональной этики аудиторов и Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций. В качестве критериев для определения необходимого и достаточного уровня качества аудиторской проверки рассматривается соблюдение Закона №307-ФЗ; требований федеральных стандартов аудиторской деятельности; норм международных стандартов аудита, не противоречащих российским стандартам; профессиональной этики аудиторов; требований внутренних правил

стандартов аудиторской организации и саморегулируемой организации аудиторов, членом которой она является; условий договора на оказание аудиторских услуг и обязательств, вытекающих из правоотношений, им определенных [4, с. 10]. Основными принципами осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов (ВККР), согласно ФСАД 4/2010, являются:

- осуществление ВККР в отношении всех аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов;
- независимость ВККР;
- обеспеченность финансовыми, материальными и трудовыми ресурсами;
- надлежащий уровень профессиональной компетентности работников, осуществляющих ВККР (далее – контролеры);
- прозрачность процедуры назначения контролеров для проведения внешней проверки качества работы объекта ВККР;
- отчетность о состоянии и результатах ВККР;
- публичность результатов ВККР;
- обеспечение устранения проверенным объектом ВККР нарушений и недостатков, выявленных по результатам внешней проверки;
- подотчетность деятельности субъектов ВККР по осуществлению ВККР совету по аудиторской деятельности, создаваемому в соответствии со статьей 16 Закона №307-ФЗ [4, с. 2].

Статьей 10 Закона №307-ФЗ определено, что плановая внешняя проверка качества аудита проводится саморегулируемыми организациями аудиторов (далее – СРОА) в отношении своих членов не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год [1, с. 11]. Однако, в отношении аудиторских организаций, проводящих аудит отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов (организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов; организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов; государственные корпорации, государственные компании; организации, составляющие консолидированную отчетность), плановые внешние проверки качества осуществляются СРОА не реже одного раза в три года, но не чаще одного раза в год. Уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору (Росфиннадзор) проводит аналогичные проверки в отношении аудиторских организаций, аудирующих бухгалтерскую отчетность общественно значимых аудируемых лиц не чаще одного раза в два года [1, с. 11].

Помимо плановых проверок в отношении аудиторской организации могут быть проведены внеплановые внешние проверки, на основании поданной в СРОА или в Росфиннадзор жалобы на ее действия или бездействие, в отношении требований законодательства Российской Федерации.

Несмотря на то, что Росфиннадзор и СРОА выполняют фактически одинаковые функции, такая двухступенчатая система внешнего контроля направлена на повышение качества проведения аудита бухгалтерской отчетности общественно значимых организаций. Недостатки и нарушения, своевременно выявленные и исправленные при проверке СРОА, должны уменьшать вероятность их повторного возникновения. Отчет по результатам контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов за 2012 год, размещенный на сайте Минфина [9, с. 13], свидетель-

ствуует, что проверки СРОА, являются более лояльными, чем проводимые Росфиннадзором (табл. 2).

Таблица 2

**РЕЗУЛЬТАТЫ ВНЕШНИХ ПРОВЕРОК
АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ И
ИНДИВИДУАЛЬНЫХ АУДИТОРОВ В 2012 г.¹**

Лицо, осуществляющее внешний контроль качества	Количество проведенных проверок	Принятые меры дисциплинарного воздействия	
Росфиннадзор	115	103	89%
СРОА	859	75	9%

Наиболее существенные недостатки, выявленные при проведении внешнего контроля качества, являются типичными, повторяющимися на протяжении ряда лет и требующими особого внимания со стороны аудиторских организаций и аудиторов, представлены табл. 3.

Таблица 3

**ОСНОВНЫЕ НАРУШЕНИЯ, ВЫЯВЛЕННЫЕ В ХОДЕ
ВНЕШНИХ ПРОВЕРОК²**

Содержание нарушения	Характер нарушения	Источник, раскрывающий норму
Организация и осуществление внутреннего контроля качества работы	Отсутствие документального подтверждения осуществления внутреннего контроля качества, формальный подход, отсутствие либо недостаточная информированность сотрудников об установленных процедурах осуществления внутреннего контроля качества	ФПСАД №34
Проведение аудита бухгалтерской отчетности	Низкое качество формирования и хранения рабочей документации; низкий уровень планирования аудита; недостаточность принимаемых мер по оценке рисков существенного искажения информации; отсутствие или недостаточность альтернативных аудиторских процедур при неполучении ответов на запрос о внешнем подтверждении; оставление без должного рассмотрения неурегулированных расхождений в данных аудируемого лица и данных внешнего подтверждения	ФПСАД №2; ФПСАД №3; ФПСАД №8; ФПСАД №18
Составление аудиторского заключения	Неисполнение требований к оформлению аудиторского заключения; отсутствие отдельных частей либо включение в аудиторское заключение частей, не установленных правилами	Закон №307-ФЗ; ФСАД 1/2010; ФСАД 2/2010; ФСАД 3/2010
Независимость и профессиональная этика	Отсутствие разработанных процедур, направленных на разрешение этических конфликтов и снижение риска угроз в отношении принципа независимости; отсутствие документального подтверждения или не-	Закон №307-ФЗ; Кодекс профессиональной этики аудиторов, ФПСАД №1

¹ Аннотировано [9, с. 4].

² Аннотировано [9, с. 5].

Содержание нарушения	Характер нарушения	Источник, раскрывающий норму
	достаточное документирование угроз принципа независимости	

К недостаткам функционирования системы внешнего контроля относятся:

- недостаточная координация действий Росфиннадзора и СРОА;
- отсутствие унифицированных подходов и единых критериев оценки в системе внешнего контроля качества Росфиннадзора, СРОА;
- формальный подход Росфиннадзора при проведении внешних проверок;
- недостаточный уровень ресурсного обеспечения подразделений, занимающихся проведением внешних проверок, проводимых СРОА, и как следствие, низкое качество планирования, организации и осуществления проверок.

В результате проведенного исследования было установлено, что, несмотря на закрепленное в нормативных правовых актах требование в отношении внутреннего и внешнего контроля качества аудита, проблемы в этой области остаются актуальными по следующим причинам:

- отсутствуют определения «качество аудита», «контроль качества аудита»;
- формирование выводов об уровне качества аудита лицами, осуществляющими контрольные процедуры, на основе своего профессионального суждения, в отношении положений стандартов аудиторской деятельности, норм этики, правил независимости, и их фактического соблюдения аудиторами, аудиторскими организациями;
- неприменение базовой концепции, обеспечивающей качество аудиторских услуг;
- отсутствие единого подхода в части необходимого и достаточного документирования процесса выполнения аудиторского задания, проведенных в отношении него контрольных процедур, а также организации и эффективности функционирования системы контроля качества в аудиторской организации.

В качестве рекомендаций предлагается:

- закрепить в нормативных правовых актах понятия «качество аудита», «контроль качества аудита», что позволит определить их целевую направленность, единые критерии;
- определить единые требования по формированию профессионального суждения лиц, осуществляющих внешний, внутренний контроль качества аудита, в том числе к уровню профессионализма (наличие аттестата аудитора);
- формировать процедуры контроля качества аудита на основе базовой концепции для обеспечения разумной уверенности, что формально и реально качество аудиторских услуг является надлежащим, обеспечивает формирование соответствующего профессионального суждения в отношении выводов, подтверждающих их однозначность;
- разрабатывать и внедрять в практику рабочие документы, подтверждающие соблюдение требований стандартов аудиторской деятельности, норм профессиональной этики, правил независимости, профессиональное суждение аудитора в части выводов, выполнение контрольных процедур при проведении внутреннего контроля качества на всех уровнях его организации и функционирования.

Ухова Ольга Александровна

Юдина Галина Александровна

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федеральный закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справочно-правовой системы «Гарант».
2. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 : Доступ из справочно-правовой системы «Гарант».
3. Услуги населению. Термины и определения : межгосударственный стандарт ГОСТ 30335-95/ГОСТ Р 50646-94 [Электронный ресурс] : постановление Госстандарта РФ от 12 марта 1996 г. №164 : Доступ из справочно-правовой системы «Гарант».
4. Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требований к организации указанного контроля [Электронный ресурс] : федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 4/2010) : приказ М-ва финансов РФ от 24 февр. 2010 г. №16н. Доступ из справочно-правовой системы «Гарант».
5. Азарская М.А. Анализ качества аудита и аудиторских услуг [Текст] / М.А. Азарская // Аудитор.– 2012. – №7. – С. 24-31.
6. Анохова Е.В. Перспективы развития системы внешнего контроля качества аудита [Текст] / Е.В. Анохова // Аудитор.– 2013. – №1. – С. 15-22.
7. Бычкова С.М. Контроль качества аудита [Текст] / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова. – М. : Эксмо, 2008. – 208 с.
8. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров [Текст]. – Новосибирск : САФБД, 2011. – 232 с.
9. Контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов : [Электронный ресурс]– URL : <http://minfin.ru/ru/accounting/audit/monitoring/>
10. Кучеров А.В. Проблемы организации внутреннего и внешнего контроля качества аудита [Текст] / А.В. Кучеров, К.А. Салина // Молодой ученый. – 2013. – №6. – С. 365-369.
11. Сивцова Е.В. Методические аспекты осуществления внутреннего контроля качества аудита [Текст] / Е.В. Сивцова // Аудиторские ведомости. – 2012. – №1– С. 141-146.
12. Панков В.В. Обеспечение качества аудита: институциональный подход [Электронный ресурс] / В.В. Панков, Н.В. Акаимова, В.Л. Кожухов // Аудиторские ведомости. – 2011. №2. Доступ из справочно-правовой системы «Гарант».
13. Панкова С.В. Сущность аудита и подходы к определению его качества [Текст] / С.В. Панкова // Вестник Оренбургского госуд. ун-та. –2002. – №2. – С.135-139.
14. Панкова С.В. Международные стандарты аудита [Текст] / С.В. Панкова, Н.И. Попова. – М. : Магистр, 2008. – 288 с.
15. Подольский В.И. Международные и внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности [Текст] / В.И. Подольский. – М. : Вузовский учебник, 2006. – 304 с.
16. Положение о регулировании бухгалтерской профессии : [Электронный ресурс] – URL : http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Regulation_of_the_Accountancy_Profession_Russian.pdf
17. РБК. Рейтинг – Крупнейшие банкротства компаний : [Электронный ресурс] – URL : <http://rating.rbc.ru/article.shtml?2004/09/27/791587>
18. Суглобов А. Е. Международные стандарты аудиторской деятельности [Текст] / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова. – М. : Экономист, 2008.
19. Юдина Г.А. Контроль качества аудита : монография [Текст] / Г.А. Юдина. – Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2012. – 142 с. + CD-R приложения. – 134 с.

Ключевые слова

Профессиональная услуга; аудит; качество аудита; контроль качества аудита; стандарты аудиторской деятельности; нормы профессиональной этики; внешний и внутренний контроль качества.

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена проблемами имеющими место в отношении развития аудиторской деятельности в России и за рубежом. Рассматриваемые аспекты являются актуальными, так как посвящены анализу понятия «контроля качества аудита», факторов, влияющих на контроль качества аудита, проблемам внешнего и внутреннего контроля качества аудита. Раскрыта специфика аудиторских услуг, ее влияние на регулирование аудиторской деятельности, организацию и осуществление контроля качества аудита.

Научная новизна и практическая значимость. В статье раскрыты факторы, обеспечивающие надлежащее качество аудита (стандарты аудиторской деятельности и нормы профессиональной этики), базирующиеся на концептуальном подходе их реализации, ориентированные на наиболее нейтрального пользователя бухгалтерской отчетности. Представляется интересным авторский вариант реализации концептуального подхода, основанного на том, что аудитор, в конкретной ситуации должен оценивать свои профессиональные действия на соответствие требованиям аудиторских стандартов и нормам этики с позиций третьего лица, которое является разумным, хорошо информированным, имеющим возможность взвесить конкретные факты и обстоятельства, известные аудитору на момент принятия решения, обоснованно считать, что профессиональные и этические требования соблюдены, интересы потребителя аудиторских услуг, в лице нейтральной группы пользователей бухгалтерской отчетности учтены. В статье раскрыты процедуры внешнего и внутреннего контроля качества аудита, проблемы его реализации, сформулированы выводы, и рекомендации, позволяющие определить направления по решению проблем контроля качества аудита.

Заключение: рецензируемая статья заслуживает положительной оценки, тема, затронутая авторами, является актуальной, работа может быть рекомендована к изданию.

Янкина И.А., д.э.н., профессор Института экономики, управления и природопользования ФГАОУ ВПО «Сибирский федеральный университет»

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