

### 4.3. КЛАССИФИКАЦИЯ НАРУШЕНИЙ, ВЫЯВЛЕННЫХ В ХОДЕ ВНЕШНЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: РЕЗУЛЬТАТЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Чая В.Т., д.э.н., профессор, действительный член РАЕН, председатель правления СРО ААС, г.н.с., кафедра учета, анализа и аудита Экономического факультета, Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, г. Москва; Кобозева Н.В., к.э.н., член правления СРО ААС, председатель комиссии по контролю качества аудиторской деятельности СРО ААС, директор по контролю качества СРО ААС, г. Москва

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)

Внешний контроль качества аудиторской деятельности – одна из основных функций саморегулирования, призванная обеспечить потребность пользователей в качественно оказанных аудиторских услугах, что особенно актуально в контексте общественной значимости аудиторской профессии. Необходимость унификации подходов субъектов внешнего контроля качества к систематизации и оценке результатов внешних проверок – насущная задача сегодняшнего дня, для решения которой необходима единая классификация типовых нарушений, выявляемых в ходе внешних проверок. Предлагаемый в работе классификатор основан на ретроспективном анализе результатов внешних проверок членов саморегулируемых организаций аудиторов. Классификатор разработан на основе концепции риск-ориентированного аудита в связи с ожидаемым переходом на международные стандарты аудита.

Аудиторская деятельность в нашей стране как профессиональная отрасль за последние шесть лет подверглась глубокому реформированию. Концептуально изменился подход к регулированию аудиторской деятельности: произошел переход от регулирования государственного к саморегулированию. Институт саморегулирования наряду с другими нововведениями привнес в жизнь аудиторского сообщества процедуру внешнего контроля качества, субъектами которого стали саморегулируемые организации и уполномоченный федеральный орган. Принципы и процедуры внешнего контроля качества, являющегося важным элементом регулирования аудиторской деятельности, устанавливаются уполномоченным федеральным органом. Поскольку объектом внешнего контроля качества является каждый член саморегулируемой организации аудиторов (СРОА), как аудиторские организации, так и аудиторы, то вопросы осуществления внешнего контроля актуальны для всего аудиторского сообщества.

Имеющийся опыт внешних проверок позволяет выделить ряд проблемных направлений в организации и осуществлении внешнего контроля, одним из которых является отсутствие единых подходов к

систематизации выявляемых по результатам контрольных процедур нарушений профильного законодательства, стандартов аудиторской деятельности, кодекса этики аудиторов, правил независимости. Унификация подходов субъектов внешнего контроля к классификации типичных ошибок, допускаемых проверяемыми объектами, позволит, с одной стороны, более объективно анализировать результаты внешних проверок, выявляя проблемные участки в деятельности членов саморегулируемых организаций (что особенно важно для субъектов контроля – СРОА и уполномоченного федерального органа), и, с другой стороны, использовать систематизированные нарушения для целей корректировки принципов и процедур контроля при выявлении недостатков системы внутреннего контроля в аудиторских организациях и у индивидуальных аудиторов, как потенциальных объектов внешнего контроля качества.

При формировании проекта Классификатора систематизацию типовых нарушений аудиторского законодательства и профессиональных стандартов целесообразно основывать на опыте проведения внешних проверок качества аудиторской деятельности, осуществляемых саморегулируемыми организациями и уполномоченным федеральным органом.

Согласно действующему законодательству, аудиторская деятельность на территории Российской Федерации в настоящий момент осуществляется в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности [1, ст. 23]. Поэтому классификатор, основанный на ретроспективном анализе результатов внешних проверок, будет коррелировать с нормами федеральных стандартов.

Однако ожидаемый в ближайшем времени переход на международные стандарты аудита (МСА) ставит перед аудиторским сообществом новые задачи, в том числе и в части классификации типовых нарушений. Поскольку опыта проведения внешних проверок качества работы аудиторов в соответствии с МСА на сегодняшний момент в РФ нет, то для систематизации потенциально возможных нарушений применимого законодательства и МСА предлагается экстраполировать основанную на ретроспективном анализе классификацию нарушений федеральных стандартов аудиторской деятельности на нормы МСА.

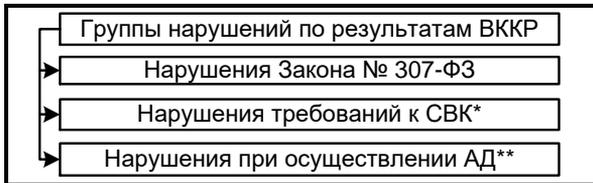
В этой связи представляется целесообразным выделить три основные группы нарушений.

1. Нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности».
2. Нарушения установленных требований к правилам внутреннего контроля качества и локальной нормативной документации, регламентирующей систему внутреннего контроля качества члена СРОА.
3. Нарушения требований соблюдения правил внутреннего контроля и выявление неэффективности организации внутреннего контроля качества в ходе проверки конкретных заданий по аудиту и сопутствующим услугам.

Схематично классификатор нарушений и недостатков, выявленных в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов, представлен на рис. 1.

Каждая из указанных основных групп включает в себя целый комплекс нарушений. Для достижения про-

зрачности классификации нарушений в рамках каждой из указанных групп (первой, второй, третьей) следует выделить ряд подгрупп с нумерацией второго ряда (1.1, 1.2 ... и т.д.). Конкретные нарушения, выявленные в ходе внешнего контроля, представляется целесообразным классифицировать в рамках указанных групп и подгрупп с нумерацией третьего, четвертого ряда (1.1.1, 1.1.2 ... 1.2.1, 1.2.2... и т.д.). Поскольку на этапе разработки классификатора не представляется возможным перечислить все возможные нарушения, которые потенциально могут быть выявлены контролерами качества, предлагается считать перечень конкретных нарушений (нумерацию второго, третьего и последующего рядов) открытым.



**Рис. 1. Классификатор нарушений и недостатков, выявленных в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов<sup>1</sup>**

В предлагаемом варианте классификатора учтены конкретные нарушения, которые уже выявлялись в ходе внешних проверок членов СРОА. Классификатор разработан на основе концепции риск-ориентированного аудита в связи с ожидаемым переходом на МСА.

В рамках данной статьи не представляется возможным детализировать классификацию до отдельных нарушений, поскольку каждая из вышеприведенных групп нарушений может стать предметом отдельного исследования. Поэтому приведенная ниже детализация отражает лишь наиболее типичные укрупненные подгруппы нарушений, систематизированные на основании ретроспективы результатов внешних проверок.

**Группа 1.** Нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», требований Устава СРОА и достоверности сведений, отраженных в Реестре аудиторов и аудиторских организаций СРОА.

1.1. Нарушение требований к членству в СРОА (ст. 18 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ).

- 1.1.1. Несоответствие требованиям к организационно-правовой форме аудиторской организации.
- 1.1.2. Несоответствие требованиям к численности аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров.
- 1.1.3. Несоответствие требованиям к величине доли уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащей аудиторам и (или) аудиторским организациям.
- 1.1.4. Несоответствие требованиям к численности аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации или лицу, являющемуся

единоличным исполнительным органом коммерческой организации.

- 1.1.5. Несоответствие требованиям к безупречной деловой репутации.

1.2. Недостоверность и несвоевременность представления сведений в Реестр аудиторов и аудиторских организаций СРОА (ст. 19 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ).

1.3. Недостоверность и несвоевременность представления сведений в отчетности по аудиторской деятельности.

1.4. Участие в аудиторской деятельности (осуществление аудиторской деятельности) не в соответствии с типом имеющегося у аудитора квалификационного аттестата аудитора (ст. 23 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ).

1.5. Подписание аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным (ст. 12 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ).

1.6. Неучастие аудитора в осуществлении аудиторской деятельности (неосуществлении индивидуальным аудитором аудиторской деятельности) в течение трех последовательных календарных лет (ст. 12 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ).

1.7. Несоблюдение аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации (ст. 12 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ).

**Группа 2.** Нарушения установленных требований к правилам внутреннего контроля качества и локальной нормативной документации, регламентирующей систему внутреннего контроля качества члена СРОА.

2.1. Несоблюдение требований к наличию правил внутреннего контроля качества и локальной нормативной документации, регламентирующей систему внутреннего контроля качества.

2.2. Несоблюдение требований к содержанию правил внутреннего контроля качества и локальной нормативной документации, регламентирующей систему внутреннего контроля качества.

- 2.2.1. Несоблюдение требований в отношении установления обязанностей руководства аудиторской организации (индивидуального аудитора) по обеспечению качества оказываемых услуг (МСКК 1, МСА 220).

- 2.2.2. Несоблюдение требований в отношении установления политик и процедур, обеспечивающих разумную уверенность в том, что работники аудиторской организации (индивидуального аудитора) соблюдают необходимые этические требования. (МСКК 1, МСА 220).

- 2.2.3. Несоблюдение требований в отношении установления политик и процедур при принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества (МСКК 1, МСА 220).

- 2.2.4. Несоблюдение требований в отношении установления политик и процедур при организации кадровой работы (МСКК 1, МСА 220);

- 2.2.5. несоблюдение требований в отношении установления политик и процедур при выполнении задания (МСКК 1, МСА 220).

- 2.2.6. Несоблюдение требований в отношении установления политик и процедур текущего и последующего мониторинга (МСКК 1, МСА 220).

- 2.2.7. Несоблюдение требований в отношении установления политик и процедур документирования, обеспе-

<sup>1</sup> Примечание к рис. 1: \*СВК – система внутреннего контроля; \*\* АД – аудиторская деятельность.

чивающего уверенность в том, что каждый элемент системы контроля качества функционирует надлежащим образом (МСКК 1, МСА 220).

**Группа 3.** Нарушения требований соблюдения правил внутреннего контроля и выявление неэффективности организации внутреннего контроля качества в ходе проверки конкретных заданий по аудиту и сопутствующим услугам.

3.1. Нарушения, допущенные в ходе аудита финансовой информации о прошедших периодах.

3.1.1. Нарушения общих принципов и обязанностей.

- 3.1.1.1. Нарушения при согласовании условий аудиторских заданий (МСА 210).
- 3.1.1.2. Нарушения при составлении аудиторской документации (МСА 230).
- 3.1.1.3. Нарушения обязанностей аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности (МСА 240).
- 3.1.1.4. Нарушения при рассмотрении законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности (МСА 250).
- 3.1.1.5. Нарушения в ходе информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление (МСА 260).
- 3.1.1.6. Нарушения в ходе информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля» (МСА 265).

3.1.2. Нарушения, допущенные в ходе оценки рисков и осуществления аудиторских процедур в ответ на оцененные риски.

- 3.1.2.1. Нарушения при планировании аудита финансовой отчетности (МСА 300).
- 3.1.2.2. Нарушения при выявлении и оценке рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения (МСА 315).
- 3.1.2.3. Нарушения при определении существенности при планировании и проведении аудита (МСА 320).
- 3.1.2.4. Нарушения при разработке и проведении аудиторских процедур в ответ на оцененные риски (МСА 330).
- 3.1.2.5. Нарушения при аудите организации, пользующейся услугами обслуживающей организации (МСА 402).
- 3.1.2.6. Нарушения при оценке искажений, выявленных в ходе аудита (МСА 450).

3.1.3. Нарушения при получении аудиторских доказательств.

- 3.1.3.1. Нарушения при получении аудиторских доказательств (МСА 500).
- 3.1.3.2. Нарушения при получении аудиторских доказательств в конкретных случаях (МСА 501).
- 3.1.3.3. Нарушения при получении внешних подтверждений (МСА 505).
- 3.1.3.4. Нарушения в ходе аудиторских заданий, выполняемых впервые (МСА 510).
- 3.1.3.5. Нарушения при выполнении аналитических процедур (МСА 520).
- 3.1.3.6. Нарушения при применении аудиторской выборки (МСА 530).
- 3.1.3.7. Нарушения при аудите оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации (МСА 540).
- 3.1.3.8. Нарушения обязанностей аудитора в связи со взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами в ходе аудита финансовой отчетности (МСА 550).
- 3.1.3.9. Нарушения обязанностей аудитора в отношении событий после отчетной даты при проведении аудита финансовой отчетности (МСА 560).

- 3.1.3.10. Нарушения обязанностей аудитора в ходе аудита финансовой отчетности в связи с использованием руководством допущения о непрерывности деятельности организации при подготовке финансовой отчетности (МСА 570).

- 3.1.3.11. Нарушения обязанностей аудитора, касающихся получения письменных заявлений от руководства и от лиц, отвечающих за корпоративное управление, в ходе аудита финансовой отчетности (МСА 580).

3.1.4. Нарушения при использовании работы, выполненной другими.

- 3.1.4.1. Нарушения при аудите финансовой отчетности группы, включая работу аудиторов компонентов (МСА 600).
- 3.1.4.2. Нарушения при использовании работы внутренних аудиторов (МСА 610).
- 3.1.4.3. Нарушения при использовании работы эксперта аудитора (МСА 620).

3.1.5. Нарушения при формировании выводов и составлении заключений по итогам аудита.

- 3.1.5.1. Нарушения при формировании мнения и составлении заключения о финансовой отчетности (МСА 700).
- 3.1.5.2. Нарушения при формировании модифицированного мнения в аудиторском заключении (МСА 705).
- 3.1.5.3. Нарушения при включении разделов «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторское заключение (МСА 706).
- 3.1.5.4. Нарушения при использовании в аудите сравнительной информации – сопоставимых показателей и сравнительной финансовой отчетности (МСА 710).
- 3.1.5.5. Нарушения обязанностей аудитора, относящихся к прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность (МСА 720).

3.1.6. Нарушения при аудите специальных областей:

- 3.1.6.1. нарушения при аудите финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения (МСА 800);
- 3.1.6.2. нарушения при аудите отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности (МСА 805).
- 3.1.6.3. Нарушения при выполнении заданий по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности (МСА 810).

3.2. Нарушения при проведении обзорных проверок.

- 3.2.1. Нарушения при выполнении заданий по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов (МСОП 2400).
- 3.2.2. Нарушения при выполнении заданий по обзорной проверке промежуточной финансовой информации, выполняемой независимым аудитором организации (МСОП 2410).

3.3. Нарушения при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, иных, чем аудит или обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов.

- 3.3.1. Нарушения при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов (МСЗОУ 3000).
- 3.3.2. Нарушения при проверке прогнозной финансовой информации (МСЗОУ 3400).
- 3.3.3. Нарушения при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации (МСЗОУ 3402).
- 3.3.4. Нарушения при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов (МСЗОУ 3410).
- 3.3.5. Нарушения при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении компиляции про-

формы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг (МСЗОУ 3420).

3.4. Нарушения при оказании сопутствующих услуг.

- 3.4.1. Нарушения при выполнении заданий по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации (МССУ 4400).
- 3.4.2. Нарушения при выполнении заданий по компиляции (МССУ 4400).

Подводя итоги, следует отметить, что проведение внешнего контроля качества является одной из основных функций саморегулирования, поскольку позволяет обеспечить наиболее востребованную пользователем потребность – качественно оказанную услугу, что имеет особую ценность в контексте понимания общественной значимости аудиторской профессии. Накопленный шестилетний опыт проведения внешних проверок позволяет классифицировать типовые нарушения, выявляемые контролерами. Необходимость создания единого классификатора обусловлена потребностями как субъектов внешнего контроля для унификации подходов к выявлению и систематизации результатов внешних проверок, так и объектов контроля для координации процедур внутреннего контроля в целях предотвращения либо исправления нарушений законодательства и профессиональных стандартов. Приведенный классификатор является схематичным и требует дальнейшей проработки в части детализации подгрупп и отдельных нарушений.

**Литература**

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Положение о принципах осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требованиях к организации указанного контроля [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 18 дек. 2015 г. №203н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 20 мая 2010 г. №46н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 17 авг. 2010 г. №90н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности и внесении изменения в федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 16 авг. 2011 г. №99н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Сборник международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность [Электронный ресурс] : в 3 т. – 2014. Режим доступа: <http://www.ifac.org>.

**Ключевые слова**

Аудиторская деятельность; аудит; внешний контроль качества; классификатор; международные стандарты аудита; саморегулируемая организация; нарушения.

*Чая Владимир Тигранович*

*Кобозева Надежда Васильевна,*

**РЕЦЕНЗИЯ**

В представленной к публикации статье «Классификация нарушений, выявленных в ходе внешнего контроля качества аудиторской деятельности: результаты и перспективы» обобщается опыт проведения внешнего контроля качества аудиторских организаций и индивидуальных 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 ретроспективный анализ практики проведения внешних проверок позволил систематизировать основные группы типовых нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов. В целях классификации потенциально возможных нарушений применимого законодательства и международных стандартов аудита в статье предлагается экстраполировать основанную на ретроспективном анализе классификацию нарушений федеральных стандартов аудиторской деятельности на нормы международных стандартов аудита.

Предлагаемый авторами классификатор учитывает конкретные нарушения, которые уже выявлялись в ходе внешних проверок членов саморегулируемых организаций аудиторов. Классификатор разработан на основе концепции риск-ориентированного аудита в связи с ожидаемым переходом на международные стандарты аудита.

Научная статья Чая В.Т., Кобозевой Н.В. на тему «Классификация нарушений, выявленных в ходе внешнего контроля качества аудиторской деятельности: 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, заведующий кафедрой учета, анализа и аудита Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, г. Москва.*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ