

УДК 657.6

Актуальные вопросы обеспечения внутреннего контроля качества деятельности аудиторской организации

ГОТОВСКАЯ ЕКАТЕРИНА АЛЕКСАНДРОВНА,

студентка магистратуры¹, Факультет учета и аудита,

направление «Аудит и финансовый консалтинг», Финансовый университет, Москва, Россия

ekaterina_gotovskaya@mail.ru

Аннотация

В статье рассматриваются как теоретические, так и прикладные аспекты обеспечения внутреннего контроля качества деятельности аудиторской организации, которые на сегодняшний день являются актуальными и широко дискутируемыми. Проанализирован перечень вопросов, затрагиваемых в научной литературе при изучении данной темы, а также отражены практические проблемы обеспечения контроля качества, содержащиеся в отчетах внешних контролеров качества – саморегулируемых организаций аудиторов и Федерального казначейства. Дана характеристика принципов и процедур в рамках системы обеспечения внутреннего контроля качества заданий согласно стандартам аудита, действующим в Российской Федерации, а также сформулированы проблемы, возникающие на практике при следовании данным принципам. Затронуты вопросы необходимости разработки внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности, а также рассмотрены особенности обеспечения качества аудиторских услуг в крупных и малых аудиторских организациях.

Ключевые слова: аудит; качество аудита; внутренний контроль качества аудиторской организации; внешний контроль качества; внутрифирменные стандарты аудиторской организации.

Pressing Issues of Ensuring the Internal Quality Control of the Auditing Organizations

GOTOVSKAYA E. A.,

Master's degree student, Accounting and Auditing Department, Financial University, Moscow, Russia

ekaterina_gotovskaya@mail.ru

Abstract

The article considers both theoretical and practical problems of ensuring internal quality control in auditing organizations, which are nowadays widely disputed. The author analyzes a number of issues raised in the scientific literature and discusses the practical problems of quality control which are contained in the reports of the external supervisors of internal quality control inspections in auditing organizations – self-regulating organizations of auditors and the Federal Treasury of the Russian Federation. The author also

¹ Научный руководитель — руководитель Департамента учета, анализа и аудита доктор экономических наук, профессор Р.П. Булыга.

specifies the principles and procedures within the system of internal quality control in accordance with auditing standards applicable in the Russian Federation and also formulates the problems that arise in practice when following these guidelines. The article touches upon the necessity of development of internal auditing standards of auditing organizations, as well as the features of the quality control in large and small auditing firms.

Keywords: auditing; quality of auditing; internal quality control in auditing organization; external quality control; internal standards of auditing organizations.

Тема обеспечения контроля качества аудиторских услуг представляется особенно актуальной после скандала в 2002 г., связанного с фальсификацией отчетности компании *Enron* и обвинениями в адрес консультационно-аудиторской фирмы *Arthur Andersen*, которая являлась независимым аудитором компании *Enron*, в сокрытии финансовых махинаций, после чего обе компании перестали существовать. В рамках этого дела значительное внимание уделялось нарушениям профессиональных стандартов, допущенным аудиторской компанией *Arthur Andersen* в части обеспечения качества оказываемых услуг, что непосредственно повлияло на необходимость ужесточения контроля за проведением аудита.

Требования к обеспечению контроля качества аудиторских услуг установлены как в международных стандартах в сфере аудита, так и в российском законодательстве. В России обязанность обеспечения контроля качества аудиторской деятельности закреплена на законодательном уровне в п. 1 ст. 10 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 03.07.2016) (далее — Закон № 307-ФЗ): «Аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы».

Аудиторская деятельность относится к услугам, качество которых как сам потребитель, так и пользователи отчетности проконтролировать и оценить не могут. Такой характер аудиторских услуг объективно обуславливает необходимость существования определенных форм контроля, способных профессиональным образом обеспечить приемлемое качество аудиторских услуг.

В настоящее время Закон № 307-ФЗ предусматривает в зависимости от осуществляющего

контроль субъекта три формы контроля качества: внутренний контроль; внешний контроль, осуществляемый саморегулируемой организацией аудиторов; внешний контроль, осуществляемый уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору (с 02.02.2016 согласно Указу Президента Российской Федерации от 02.02.2016 № 41 «О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере» данная функция возложена на Федеральное казначейство, ранее внешний контроль осуществлял Росфиннадзор).

Наиболее важной составляющей контроля является внутрифирменный контроль качества аудиторских услуг, а именно установление системы контроля качества услуг, обеспечивающей разумную уверенность в том, что аудит выполняется в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, а также в том, что заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий. Эффективный контроль качества работы способствует повышению репутации аудиторской фирмы, повышает ее привлекательность для потенциальных клиентов и пользователей отчетности, достоверность которой подтверждена такой аудиторской организацией. Наличие системы внутреннего контроля качества и ее эффективное функционирование способствуют снижению риска выражения ошибочного аудиторского мнения. Кроме того, внешние контролирующие органы реже проверяют аудиторские компании, в которых функционирует эффективная система внутреннего контроля, чем аудиторские организации, находящиеся в зоне риска ввиду отсутствия

или неэффективного внедрения внутреннего контроля качества.

Заключение независимого аудитора рассматривается как фактор, повышающий надежность и достоверность информации об имущественном положении и результатах деятельности аудируемого лица. Как показывает практика, инвесторы более лояльны к компаниям, публикующим результаты аудита финансовой отчетности. Также крупнейшие банки предоставляют кредитные услуги организациям только при наличии аудиторского заключения. Кроме того, наличие заключения независимого аудитора предоставляет собственникам предприятий возможности для более объективной оценки деятельности компании и принятия оперативных и стратегических экономических решений. Не вызывает сомнения, что эффективность решений, принимаемых пользователями финансовой отчетности, повышается, если такая финансовая отчетность отражает действительное экономическое положение предприятия. Таким образом, пользователи должны быть уверены в том, что аудит финансовой отчетности проводится качественно.

В связи с этим возникает вопрос: что же означает термин «качество аудита»? На сегодняшний день существует множество трактовок определения качества аудита, при этом основополагающее значение имеют принципы, приведенные в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности (ФПСАД) № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях». Согласно указанному стандарту система контроля качества услуг (заданий) должна обеспечивать разумную уверенность в следующем:

1) аудиторская организация оказывает услуги в соответствии с требованиями законодательства и федеральными стандартами аудиторской деятельности, а также согласно внутрифирменным документам;

2) заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий.

Многие исследователи в научных трудах предлагают авторские определения понятию «качество аудита», согласно которым основными критериями качества могут являться удовлетворенность клиента качеством аудиторских

услуг клиента, соответствие интересам пользователей отчетности или мнение пользователей о достоверности. Такие альтернативные трактовки предлагают О.В. Филипповская, Н.А. Лосева, С.В. Панкова, А.В. Глущенко, А.С. Худякова и др. Кроме того, некоторые авторы, например С.М. Бычкова и Е.Ю. Итыгилова, предлагают более широкий подход к понятию «качество аудита», дополняющий трактовку ФПСАД № 34: качество аудита представляется как соответствие требованиям нормативных актов, потребностям пользователей, затрат и стоимости, является результатом профессиональной компетентности и опыта аудитора, определяется рейтингом аудиторской организации [1].

Автору представляется обоснованной и полной трактовка качества аудита как комплекса разнообразных аспектов, основным из которых является соблюдение требований нормативных документов.

Определение понятия «качество аудита» является не единственной проблемой, поднимаемой при изучении данной темы в научной литературе.

Так, в статье [2] С.В. Языковой сформулирована основная проблема обеспечения внутреннего контроля качества, которая заключается в зависимости аудиторской группы от руководства организации, что может повлечь за собой необъективную оценку контроля и манипулирование результатами проверки.

И.В. Шумилова, рассматривая вопросы внутрифирменных стандартов, полагает, что многие аудиторские организации на практике при разработке внутрифирменных стандартов ограничиваются либо в прямом принятии в их качестве федеральных стандартов аудиторской деятельности или стандартов саморегулируемых организаций аудиторов, либо в незначительном их дополнении. То есть внутрифирменные стандарты являются непроработанными, что снижает качество оказываемых услуг. Кроме того, выделяется еще одна проблема организации системы внутреннего контроля качества аудита — необходимость соблюдения требования о том, что достижение высокого качества аудита и сопутствующих ему услуг сотрудниками фирмы должно преобладать над коммерческими целями профессиональной деятельности [3].

В работах Н.Г. Кондрашовой в части проблем стандартизации внутреннего контроля представлена точка зрения, согласно которой для эффективной организации аудиторской деятельности федеральные стандарты аудиторской деятельности и стандарты саморегулируемых организаций аудиторов необходимо более подробно детализировать конкретными действиями, приемами, способами и процедурами, применяемыми в аудиторской организации, т.е. разработать внутренние аудиторские стандарты [4].

В статье [5] К.А. Гайдарова также поднимаются проблемы разработки внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности. Крупные российские аудиторские организации применяют либо собственные разработки систем внутреннего контроля качества работы, либо используют адаптированные к реалиям аудиторской деятельности в Российской Федерации системы внутреннего контроля качества, установленные сетями аудиторских фирм, членами которых являются эти российские аудиторские организации. Однако в отличие от крупных аудиторских фирм для большинства средних и особенно малых аудиторских организаций разработка собственных систем внутреннего контроля качества работы оказывается трудоемкой и весьма дорогостоящей задачей, в то время как федеральными стандартами аудиторской деятельности не предусматривается каких-либо упрощенных требований к выполнению заданий по аудиту средними и малыми аудиторскими фирмами.

На практике существование проблем при осуществлении внутреннего контроля качества аудиторских услуг подтверждается отчетами Федерального казначейства и саморегулируемых организаций аудиторов о результатах проверок аудиторских организаций в части соблюдения ими внутрифирменного контроля качества услуг.

Сведения о нарушении требований к системе контроля качества услуг в аудиторской организации указаны в отчетах за 2015 г. таких саморегулируемых организаций аудиторов, как Аудиторская палата России, Российская Коллегия аудиторов, Московская аудиторская палата и др.

Согласно отчету Минфина России за 2015 г., подготовленному на основании данных, предоставленных Федеральным казначейством и

саморегулируемыми организациями аудиторов, с точки зрения соблюдения требований федеральных стандартов аудиторской деятельности в части организации и осуществления внутреннего контроля качества работы выявлены следующие наиболее существенные нарушения и недостатки²:

1) формальный подход к осуществлению внутреннего контроля качества работы;

2) отсутствие факта или документального свидетельства осуществления внутреннего контроля качества работы (ФПСАД № 34, ФПСАД № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту»);

3) нарушения требований к системе контроля качества услуг в аудиторской организации, в том числе недостаточная информированность сотрудников аудиторской организации об установленных процедурах внутреннего контроля качества работы (ФПСАД № 34) и отсутствие факта или документального свидетельства выполнения процедур, регулирующих порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом (ФПСАД № 34).

Далее целесообразно перейти к рассмотрению принципов и процедур в рамках системы обеспечения внутреннего контроля качества заданий в разрезе элементов согласно ФПСАД № 34, которые будут проанализированы ниже:

1. Обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией. Аудиторская организация формирует распорядительный документ, в котором закреплены принципы и процедуры, способствующие поддержанию внутренней культуры, основанной на признании того, что обеспечение качества услуг является первостепенной задачей. Все работники аудиторской фирмы должны быть ознакомлены с положениями данного документа в бумажном или электронном варианте, расписавшись в изучении принципов и процедур по контролю качества. Кроме того, на практике информация об актуальных или ключевых аспектах системы обеспечения качества работы размещается

² URL: <http://minfin.ru/ru/performance/audit/monitoring/QualRep/>(дата обращения: 05.09.2016).

на корпоративном портале для сотрудников, а также публикуется в информационных листках и внутренних отчетах компании.

Стоит дополнительно отметить, что аудиторская деятельность является коммерческой, однако коммерческий интерес компании не должен преобладать над качеством выполняемой работы. Аудиторская организация должна тщательно оценивать возможность выполнения предложенного задания на проведение аудита с точки зрения обеспечения должного уровня качества, т.е. сопоставлять имеющиеся в распоряжении ресурсы с особенностями и требованиями потенциального клиента.

2. Этические требования. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что ее работники соблюдают необходимые этические требования, провозглашенные Кодексом профессиональной этики аудиторов России, а именно принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности, профессионального поведения.

Однако основополагающим принципом является принцип независимости, поскольку в первую очередь из определения аудита, приведенного в Законе № 307-ФЗ, следует независимость и объективность при выражении мнения о достоверности финансовой отчетности. Все работники аудиторской организации должны быть ознакомлены с данным требованием и обязаны своевременно сообщать руководителю аудиторской проверки о возможных нарушениях принципа независимости, а руководитель, в свою очередь, обязан незамедлительно реагировать на потенциальную угрозу независимости.

На практике для соблюдения принципа независимости каждый член аудиторской команды перед тем, как приступить к выполнению конкретного задания на аудит, подписывает декларацию независимости по форме, разработанной аудиторской фирмой.

Стоит также отметить, что нарушением принципа независимости может стать угроза привычности, т.е. назначение одних и тех же работников на одно задание в течение длительного периода времени. Как правило, это относится к руководителям задания, так как в

российских реалиях текучесть рядовых специалистов в аудиторских фирмах чрезвычайно велика. В связи с этим не реже одного раза в 7 лет необходимо производить ротацию руководителя аудиторского задания.

3. Принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества. Аудиторской организацией должны быть разработаны процедуры и формы документов, на основании которых принимается решение о принятии задания. Основными аспектами, принимаемыми во внимание, являются:

- оценка деятельности клиента (честность руководства, прозрачность бизнеса, состав собственников, деловая репутация и т.д.), что связано с репутационными рисками для аудиторской организации;
- наличие ресурсов у аудиторской фирмы для выполнения задания, что обусловлено обеспечением качества выполнения работы;
- проверка соблюдения этических требований, связанных с профессией аудитора.

В ходе рассмотрения указанных аспектов как потенциальный клиент, так и представитель аудиторской фирмы заполняют анкеты или опросники и прочие формы документов, на основании которых руководство аудиторской организации принимает решение о выполнении задания на аудит или об отказе от него.

4. Кадровая работа. Основным ресурсом аудиторской организации являются ее работники, поэтому важное значение при осуществлении аудиторской деятельности играет процесс найма персонала, обучение и развитие работников, система оценки их работы и способы поощрений и премирования. Стоит отметить, что на сегодняшний день в России недостаточно высших учебных заведений, которые имеют выпускающие кафедры по аудиту и готовят высококвалифицированных специалистов в области учета и аудита. В связи с этим аудиторские организации сталкиваются с проблемой поиска молодых специалистов. Возрастает роль обучения в ходе подготовки к выполнению аудиторских заданий и проведения, например, тренингов для новых сотрудников, а также оказания помощи новичкам со стороны более опытных коллег. Кроме того, на практике аудиторские компании часто оплачивают сотрудникам получение соответствующих

профессиональных сертификатов: ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants) и российского аттестата аудитора. Важно отметить, что качество аудиторских услуг обеспечивается за счет добросовестной работы сотрудников.

Для стимулирования высококачественной работы сотрудников целесообразно проводить оценку работы и результатов деятельности персонала, которая включает в себя критерии выполнения требований по обеспечению качества услуг, предоставляемых аудиторской организацией. Такая индивидуальная оценка работы сотрудников может служить основанием для повышения заработной платы или выплаты премии, что будет являться личным материальным стимулом для качественного выполнения задач, поставленных перед работником.

5. Выполнение задания. Аудиторская организация устанавливает принципы и процедуры для обеспечения качественного выполнения заданий на постоянной основе. Как правило, это достигается посредством применения соответствующих документов в бумажной или электронной форме с применением программного обеспечения и стандартизированных форм документов. Кроме того, также учитываются отраслевые и проблемно ориентированные рекомендации и накопленный опыт работы аудиторской фирмы. При планировании аудита аудиторской организации необходимо уделять особое внимание вопросам оценки рисков клиента для выбора оптимального набора аудиторских процедур, обеспечивающих должное качество работы и не снижающих эффективность аудита.

Процесс документирования является основополагающим звеном при сборе аудиторских доказательств, т.е. действует принцип: если это не задокументировано, значит, это не сделано. Документирование аудиторской работы необходимо как для повышения эффективности и оптимизации работы внутри фирмы, так и для предоставления подготовленных документов субъектам внешнего контроля.

6. Мониторинг. Мониторинг является важнейшим аспектом обеспечения качества услуг, оказываемых аудиторской организацией. Мониторинг может осуществляться как в ходе выполнения текущего аудиторского задания, так и для анализа и оценки завершенных заданий.

Как правило, мониторинг завершенных заданий осуществляется руководителем аудиторской группы, отличным от того, кто руководил аудитом компании, которая попала в выборочную проверку. Это связано с тем, что мониторинг должен проводить специалист с соответствующим опытом работы и квалификацией, при этом он должен быть независим от конкретного аудиторского задания.

Исходя из практики крупнейших аудиторских компаний, на сегодняшний день наиболее актуальными вопросами обеспечения качества предоставляемых услуг являются вопросы принятия нового клиента или продолжение сотрудничества, а также соблюдение этических требований и кадровая работа.

Структура многих российских компаний до сих пор остается непрозрачной, состав конечных собственников бизнеса не всегда возможно достоверно определить. Кроме того, зачастую репутацию таких компаний нельзя назвать положительной. Однако для целей развития, выхода на первое публичное размещение акций (IPO) компаниям необходимо осуществлять независимую проверку финансовой отчетности, поэтому аудиторские фирмы должны уделять должное внимание оценке бизнеса клиента при принятии нового задания.

Соблюдение этических требований и кадровая работа становятся актуальными в связи с большой текучестью кадров в аудиторских организациях. Работа аудитора связана с большой нагрузкой, стрессами, сжатыми сроками выполнения работы, поэтому аудиторские фирмы вынуждены направлять средства на обучение и развитие новых сотрудников и ознакомление их с правилами и принципами работы. Несомненно, острым становится вопрос об использовании таких источников информации внутри фирмы, которые бы гарантировали осведомленность каждого сотрудника с этическими требованиями, и соответственно необходима разработка методов контроля за соблюдением данных принципов.

Внутренний контроль качества работы в тех или иных формах присущ любому производству, и аудиторская деятельность в этом отношении не может являться исключением. Однако практическая организация внутреннего контроля

качества работы аудиторских организаций вследствие многообразия жизненных ситуаций ставит целый ряд вопросов, как то:

- насколько требования законодательства и стандартов применимы к небольшим аудитам, например проводимым единственным аудитором или индивидуальным аудитором, не имеющим сотрудников;
- с какой периодичностью следует выполнять процедуры, предписанные стандартами;

- следует ли буквально применять те или иные требования стандартов, безотносительно к другим положениям стандартов, деловой практике или законодательству Российской Федерации.

Аудиторская организация должна разрабатывать внутренние стандарты с учетом их актуальности и приоритетности, они должны удовлетворять требованиям целесообразности, преемственности и непротиворечивости, логической стройности, полноты и детализации, единства терминологической базы.

Литература

1. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Контроль качества аудита. М.: Эксмо, 2008. 208 с.
2. Языкова С.В. Организационные основы контроля качества аудита и проблемы его реализации // Экономика российских организаций: проблемы и решения: сборник научных трудов кафедр экономики и финансов предприятия и бухгалтерского учета / сост. Ю.Г. ИONOVA. М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2015. С. 133–137.
3. Шумилова И.В., Луговкина О.А. Организация контроля качества аудиторской деятельности // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2013. № 1. С. 35–38.
4. Кондрашова Н.Г. Стандартизация как основа для организации внутреннего контроля качества аудиторской деятельности // Новая наука: теоретический и практический взгляд. 2015. № 5–1. С. 96–101.
5. Гайдаров К.А. Унификация разработки и функционирования систем внутреннего контроля качества средних и малых аудиторских фирм // Аудитор. 2014. № 5 (231). С. 50–57.

References

1. Bychkova S.M., Itygilova E.Iu. *Kontrol' kachestva audita* [Auditing quality control]. Moscow, Eksmo — Eksmo, 2008, 208 p. (in Russ.).
2. Iazykova S.V. Organizatsionnye osnovy kontrolya kachestva audita i problemy ego realizatsii [The institutional framework for the auditing quality control and the problems of its implementation]. *Ekonomika rossiiskikh organizatsii: problemy i reshenia: sbornik nauchnykh trudov kafedr ekonomiki i finansov predpriatiia i bukhgalterskogo ucheta* / sost. Iu.G. Ionova [The economy of the Russian organizations: Problems and solutions: a collection of scientific works of Economics and business finance and Accounting departments. Author Iu.G. Ionova]. Moscow, Moskovskii finansovo-promyshlennyi universitet «Sinergiia» — Moscow Financial Industrial University “Synergy”, 2015, pp. 133–137 (in Russ.).
3. Shumilova I.V., Lugovkina O.A. Organizatsiia kontrolya kachestva auditorskoi deiatel'nosti [The organization of quality control of auditing activity]. *Azimut nauchnykh issledovani: ekonomika i upravlenie — Azimuth of scientific research: Economics and management*, 2013, no. 1, pp. 35–38 (in Russ.).
4. Kondrashova N.G. Standartizatsiia kak osnova dlia organizatsii vnutrennego kontrolya kachestva auditorskoi deiatel'nosti [Standardization as the basis for the organization of internal quality control in auditing activity]. *Novaia nauka: teoreticheskii i prakticheskii vzgliad — New science: Theoretical and practical approaches*, 2015, no. 5–1, pp. 96–101 (in Russ.).
5. Gaidarov K.A. Unifikatsiia razrabotki i funktsionirovaniia sistem vnutrennego kontrolya kachestva srednikh i malykh auditorskikh firm [Standardization of development and operation of systems of internal quality control in medium and small auditing firms]. *Auditor — Auditor*, 2014, no. 5 (231), pp. 50–57 (in Russ.).