

УДК 657.6

Совершенствование системы внутреннего контроля качества деятельности в средних и малых аудиторских организациях

ГОТОВСКАЯ ЕКАТЕРИНА АЛЕКСАНДРОВНА,

студентка магистратуры, Факультет учета и аудита, направление «Аудит и финансовый консалтинг», Финансовый университет, Москва, Россия
ekaterina_gotovskaya@mail.ru*

Аннотация

В статье отражены теоретические и прикладные аспекты совершенствования системы внутреннего контроля качества деятельности в малых и средних аудиторских организациях, которые на сегодняшний день являются актуальными и широко дискутируемыми. Проанализирован перечень вопросов, затрагиваемых в научной литературе при изучении данной темы, а также отражены проблемы функционирования системы контроля качества в небольших аудиторских фирмах, которые встречаются на практике. Изложены возможные пути решения проблем, возникающих при формировании системы контроля качества аудиторских услуг в небольших аудиторских организациях. В частности, затронуты вопросы унификации программного обеспечения аудиторских организаций для оптимизации трудовых и финансовых затрат с целью соблюдения всех требований законодательных актов в части обеспечения контроля качества аудиторской деятельности, эффективного проведения аудиторских процедур и оперативного взаимодействия с саморегулируемыми организациями аудиторов.

Ключевые слова: аудит; малые и средние аудиторские организации; программное обеспечение для аудиторской организации; качество аудита; внутренний контроль качества в малых и средних аудиторских организациях.

The Improvement of the System of Internal Quality Control in Small and Medium Auditing Organizations

EKATERINA A. GOTOVSKAYA,

*Master's degree student, Accounting and auditing department, Financial University, Moscow, Russia
ekaterina_gotovskaya@mail.ru*

Abstract

The article considers both theoretical and practical aspects of the improvement of the system of internal quality control over the activities in small and medium auditing organizations, which are nowadays widely disputed. The author analyzes a number of the issues raised in the scientific literature concerning this topic and reflects the problems with the functioning of the quality control system, which are spread among small and medium auditing companies. The author proposes possible solutions to the problems connected with the system of quality control of auditing services in small and medium auditing firms. In particular, it is suggested to implement the standardization of software for auditing organizations in order to optimize labor and financial costs with the purpose of compliance

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

with all the regulatory requirements in terms of ensuring quality control of auditing activities, as well as efficient execution of auditing procedures and prompt interaction with the self-regulating organizations of auditors.

Keywords: auditing; small and medium auditing organizations; software for auditing organizations; quality of auditing; internal quality control in small and medium auditing organizations.

Согласно действующему законодательству Российской Федерации аудиторские организации, индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества оказываемых услуг. Данное требование сформулировано в п. 1 ст. 10 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 01.05.2017) (далее — Закон № 307-ФЗ).

Принципы и процедуры обеспечения внутреннего контроля качества обозначены в федеральных стандартах (правилах) по аудиту:

1. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФПСАД) № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту».

2. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях».

На сегодняшний день существует множество подходов к определению понятия «качество аудита», при этом первостепенными являются принципы, приведенные в ФПСАД № 34. Система контроля качества услуг (заданий), согласно данному стандарту, должна обеспечивать разумную уверенность в следующем:

1) аудиторская организация оказывает услуги, основываясь на требованиях законодательства и федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также согласно внутрифирменным документам;

2) заключения и иные отчеты, которые выданы аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий по проведению аудита.

Автору представляется наиболее обоснованной и полной трактовка понятия «качество аудита» как комплекса разнообразных аспектов, ключевым из которых является соблюдение требований нормативно-правовых актов, федеральных стандартов аудита и внутрифирменных документов [1].

Стоит отметить, что указанные выше федеральные стандарты аудиторской деятельности не предусматривают каких-либо упрощенных или специальных требований к выполнению заданий по аудиту для средних и малых аудиторских фирм.

Каждая аудиторская организация вне зависимости от масштабов, направленности вида экономической деятельности, местоположения и численности персонала должна проводить работу по формированию документооборота в части обеспечения внутреннего контроля качества, работу по информационному обеспечению аудиторов, внедрять процедуры по отслеживанию изменений законодательства в части аудита и пр. В связи с этим для большинства средних и особенно малых аудиторских организаций разработка собственных систем внутреннего контроля качества работы оказывается трудоемкой и весьма дорогостоящей задачей.

Данная проблема представляется особенно актуальной в связи с тем, что на российском рынке аудита доля средних и малых аудиторских фирм, включая индивидуальных аудиторов, составляет 99% (табл. 1) [2].

Существование трудностей при формировании системы внутреннего контроля качества в небольших аудиторских организациях и их преодоление являются широко дискутируемыми темами в научной и учебной литературе. Так, в статье К.А. Гайдарова [3] предлагается формирование унифицированного пакета рабочих документов для выполнения всех требований законодательства и автоматизации отдельных аудиторских процедур, что позволит снизить трудозатраты аудиторских фирм на формирование и обработку рабочих файлов,

Таблица 1

Структура рынка аудиторских услуг в России

Субъект рынка аудиторских услуг	Доля субъектов рынка аудита в 2016 г., %
Индивидуальные аудиторы	13,8
Малые аудиторские организации	79
Средние аудиторские организации	6,2
Крупные аудиторские организации	1,0
Итого	100

а также обеспечит широкое применение автоматизированных компьютерных систем. И.В. Шумилова говорит о возможностях внедрения такой формы внутреннего контроля, который осуществляется сторонним специалистом на договорных началах при условии соблюдения его независимости [4]. В статье В.В. Полторанина [5] изложены подходы к формированию стандартов малых аудиторских фирм для оптимизации затрат на установление системы контроля качества.

Небольшие аудиторские организации в ходе проведения аудиторских процедур сталкиваются с практическими проблемами, непосредственно влияющими на обеспечение качества аудиторских услуг. Причинами в основном является ограниченность ресурсов, как трудовых, так и финансовых. Возникающие на практике сложности обеспечения должного уровня контроля качества деятельности включают:

1. Отсутствие в штате аудиторской организации специалиста по методологии аудита и обеспечению контроля качества. Зачастую данную функцию берет на себя руководитель организации, но ввиду большой загрузки вопросам обеспечения качества услуг уделяется минимальное количество времени.

2. Применение внутрифирменных стандартов, разработанных саморегулируемой организацией, членом которой является аудиторская организация, или использование «универсальных» стандартов, взятых из открытых источников. При этом не учитываются особенности каждой конкретной аудиторской организации, что может усложнять и делать неэффективной работу в части внутреннего контроля качества небольших аудиторских фирм.

3. Отсутствие шаблонов рабочих документов, а также автоматизации рутинных аудиторских процедур. Если аудиторская организация не применяет шаблоны рабочих файлов, то увеличивается риск того, что аудиторские процедуры будут выполнены не в полном объеме и недостаточно качественно. Автоматизация формирования рабочих бумаг при помощи компьютерных приложений позволяет выполнять процедуры, которые не требуют применения профессионального суждения более эффективно и быстро. Основной недостаток рабочих файлов малых аудиторских фирм заключается в том, что в большинстве своем они формируются в формате Microsoft Word, что не позволяет автоматизировать различные расчеты при выполнении аудиторских

процедур и строить разнообразные связи и ссылки между отдельными рабочими документами.

4. Отсутствие программного обеспечения для проведения аудита, которое позволяло бы предупреждать случаи несоблюдения требований законодательства в части контроля качества аудиторских услуг. Для примера можно привести всплывающие окна в программе с аудиторским файлом по конкретному заданию, напоминающие об основных ключевых аспектах соблюдения требований контроля качества: подтверждение независимости аудитора; перечень требуемых документов, которые должны быть получены от аудируемого лица, а также документов, которые необходимо заполнить аудиторю; выявленные противоречия (например, математические), отраженные в аудиторских файлах; напоминания о необходимости проверки аудиторских бумаг, выполненных младшими аудиторами и пр. Перечень таких настроек может варьироваться и усложняться в зависимости от возможностей программного продукта.

5. Отсутствие механизма своевременного ознакомления аудиторов с актуальными нормативно-правовыми актами и изменениями законодательства в части обеспечения контроля качества аудита.

Для решения поставленных проблем автор считает рациональным внедрение следующего механизма обеспечения качества аудиторских услуг и повышения эффективности деятельности аудиторских организаций: предоставление со стороны саморегулируемых организаций аудиторов (СРО) лицензий на права пользования аудиторским программным обеспечением в целях обеспечения контроля качества аудиторских услуг.

Саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, которая создана на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности. Одним из направлений деятельности СРО является методологическое регулирование вопросов качества предоставляемых аудиторских услуг потребителям. Стоит отметить, что сведения о нарушении требований к системе контроля качества услуг в аудиторской организации содержатся в отчетах за 2015 г. таких крупнейших СРО, как «Российский Союз аудиторов», «Аудиторская палата России», «Российская Коллегия аудиторов» и других, что подтверждает актуальность поставленных перед автором вопросов.

Таблица 2

Преимущества внедрения единого ПО

Преимущества для небольших аудиторских организаций	Преимущества для СРО
Сокращение нарушений требований ФПСАД по контролю качества аудиторских услуг	Более эффективное проведение процедур по внешнему контролю качества, так как используемое ПО утверждено СРО, и работникам СРО достаточно выгрузить автоматические отчеты, содержащие информацию о «ключевых» точках проверки качества услуг, для формирования выводов
Снижение штрафов и санкций со стороны СРО	Положительный тренд деятельности членов СРО – сокращение числа нарушений в части внутреннего контроля качества деятельности
Непрерывная актуализация требований законодательства в части контроля качества и ознакомление работников с ними	Сокращение рисков имущественной ответственности членов СРО перед потребителями оказываемых ими услуг и третьими лицами, а также рисков неисполнения или ненадлежащего исполнения членами СРО возложенных на них обязанностей по договору оказания аудиторских услуг
Более эффективное использование рабочего времени в виду того, что меньше ресурсов тратится на формирование бумажных рабочих документов, поиск шаблонов, согласования их с руководством и прочие рутинные процедуры	–
Учитывается размер аудиторской организации в части контрольных процедур при проверке качества услуг	–
«Справедливые» лицензионные платежи (сумма расходов на права пользования не фиксирована, а зависит от количества работников)	–

Для сокращения количества нарушений по внутреннему контролю качества услуг целесообразно создание механизма взаимодействия СРО и членов СРО с помощью такого программного обеспечения, которое позволило бы устранить выявленные выше проблемы, с которыми сталкиваются небольшие аудиторские организации, а вместе с этим облегчить и оптимизировать проведение внешнего контроля качества работы аудиторских организаций. Алгоритм внедрения может быть следующим:

- СРО самостоятельно разрабатывает программное обеспечение (ПО) для проведения аудиторских проверок (или находит поставщиков такого ПО), учитывающее требования ФПСАД № 7, 34, а также других нормативно-правовых актов, регулирующих вопросы обеспечения контроля качества аудиторских услуг. ПО должно включать встроенные вариативные алгоритмы для организаций различного размера (от индивидуальных аудиторов и небольших аудиторских организаций до крупнейших) с установлением порядка, логики и содержания аудиторских процедур. Кроме того, ПО будет содержать электронные формы (отчеты) по проверке требований контроля качества деятельности, которые утверждены и рекомендованы СРО;

- аудиторские организации приобретают лицензию на данное ПО с учетом количества аудиторских работников, пользующихся данной программой. Это позволит справедливо установить размер лицензионных платежей для аудиторских организаций с разным количеством работников;
- ПО должно обеспечивать оперативное взаимодействие СРО и ее членов: со стороны СРО – актуализация требований законодательных актов и внутренних норм и ознакомление аудиторских организаций с ними путем обновления данной информации в интегрированном ПО, а со стороны аудиторских организаций – предоставление унифицированных электронных отчетов по запросу СРО для проведения проверок.

Далее стоит рассмотреть преимущества от внедрения единого программного продукта для проведения аудиторских процедур и обеспечения контроля качества (табл. 2).

В табл. 2 рассматриваются преимущества для малых и средних аудиторских организаций, что связано с тем, что крупнейшие игроки российского рынка аудита являются членами международных сетей аудиторско-консалтинговых фирм и применяют программное обеспечение, используемое внутри сети фирм.

Стоит отдельно добавить, что на текущий момент плановые внешние проверки контроля качества, выполняемые СРО, финансируются за счет самих аудиторских организаций. Для примера рассмотрим СРО «Российский Союз аудиторских организаций». Согласно п. 5.6 «Порядка определения размера и уплаты вступительных и членских взносов членами СРО РСА» размер взноса за контроль качества зависит от выручки, полученной членом СРО РСА за проверяемый период, и составляет не менее 0,1% от выручки*.

Однако при росте эффективности внешних проверок с использованием единого аудиторского ПО плата за данные проверки должна снизиться. Поэтому обязанность уплачивать лицензионные платежи

* Официальный сайт СРО «Российский союз аудиторских организаций». URL: [http://org-rsa.ru/upload/Poryadok_uplati300517\(2\).pdf](http://org-rsa.ru/upload/Poryadok_uplati300517(2).pdf) (дата обращения: 30.05.2017).

частично нивелируется снижением расходов на внешние проверки.

Вопрос о переходе аудиторских организаций на единую программную платформу становится все более актуальным. Министр финансов Российской Федерации Антон Германович Силуанов 14.11.2016 на конференции «Современный аудит: проблемы и перспективы» анонсировал планы об объединении всех аудиторских организаций в единую СРО для преодоления разобщенности и конкуренции в сфере аудита. Формирование единого сообщества аудиторских организаций и переход на единое программное обеспечение, которое тем не менее будет учитывать размер и особенности аудиторских организаций и выполняемых заданий, позволят российскому рынку аудита выйти на новый уровень в части обеспечения качества аудиторской деятельности, что повысит доверие общества к институту аудита.

Литература

1. *Готовская Е.А.* Актуальные вопросы обеспечения внутреннего контроля качества деятельности аудиторской организации // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 6. С. 118–124.
2. Анализ деловой активности на рынке аудиторских услуг в 2015–2016 гг. URL: http://minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/ (дата обращения: 04.04.2017).
3. *Гайдаров К.А.* Унификация разработки и функционирования систем внутреннего контроля качества средних и малых аудиторских фирм // Аудитор. 2014. № 5 (231). С. 50–57.
4. *Шумилова И.В., Луговкина О.А.* Организация контроля качества аудиторской деятельности // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2013. № 1. С. 35–38.
5. *Полторанин В.В.* Малые аудиторские организации: внутренний контроль за качеством услуг // Аудиторские ведомости. 2009. № 12. С. 24–28.

References

1. *Gotovskaia E.A.* Aktual'nye voprosy obespecheniia vnutrennego kontroliia kachestva deiatel'nosti auditor'skoi organizatsii [Pressing Issues of Ensuring the Internal Quality Control over the Activities of Auditing Organizations]. *Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing*, 2016, no. 6, pp. 118–124 (in Russian).
2. *Analiz delovoi aktivnosti na rynke auditor'skikh uslug v 2015–2016 gg.* [The report of the Ministry of Finance of the Russian Federation “The Analysis of business activity in the auditing services market in 2015–2016”]. URL: http://minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/ (accessed: 04.04.2017) (in Russian).
3. *Gaidarov K.A.* Unifikatsiia razrabotki i funktsionirovaniia sistem vnutrennego kontroliia kachestva srednikh i malykh auditor'skikh firm [The standardization of the development and operation of the systems of internal quality control in medium and small auditing firms]. *Auditor — The Auditor*, 2014, no. 5 (231), pp. 50–57 (in Russian).
4. *Shumilova I.V., Lugovkina O.A.* Organizatsiia kontroliia kachestva auditor'skoi 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 Russian).
5. *Poltoranin V.V.* Malye auditor'skie organizatsii: vnutrennii kontrol' za kachestvom uslug [Small auditing organizations: internal quality control of services]. *Auditorskie vedomosti — Auditing statements*, 2009, no. 12, pp. 24–28 (in Russian).