

## Проверка качества аудита в России

*О. М. Рыбакова*

*Национальный исследовательский университет «МИЭТ»*

Исследуются вопросы проверки качества аудита в России в современных условиях. Проанализирован соответствующий нормативный материал. Показано, что современная система контроля качества аудита является трехуровневой и наиболее значительная роль в организации и методическом обеспечении контроля качества аудита отводится саморегулируемым организациям аудиторов. Сформулированы требования к осуществлению внутреннего контроля качества аудита в аудиторских организациях. Статья может помочь аудиторским фирмам качественно подготовиться к проверке контроля качества их деятельности со стороны саморегулируемых организаций аудиторов.

*Ключевые слова:* аудит; правила (стандарты) аудита; контроль качества аудита; саморегулируемые организации аудиторов.

Задачу обеспечения информационной и экономической безопасности граждан, бизнеса и государства решает институт независимого аудита, при этом аудиторская проверка должна быть проведена качественно, а результаты проверок работы аудиторских организаций и (или) индивидуальных аудиторов хорошо аргументированы и должным образом оформлены.

Правило (стандарт) № 7 «Внутренний контроль качества аудита» [1], разработанное на основе международного аналога — МСА 220 «Контроль качества работы в аудите» — впервые в нашей стране ввело понятие качества аудита. В этом документе предлагается трехуровневая система контроля качества аудита:

- со стороны уполномоченного федерального органа исполнительной власти, осуществляющего государственное регулирование аудиторской деятельности;
- со стороны профессиональных аудиторских объединений;
- силами самих аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Первые два уровня образуют внешний контроль качества аудита, третий принято называть внутренним.

Сегодня возрастает значение качества аудита и его оценки. Методом обеспечения качества аудита является контроль. На каждом уровне осуществляется предварительный, текущий и последующий контроль.

Внешний уровень контроля обеспечивается проверкой уровня профессионализма аудиторов. Предварительный внешний контроль осуществляется путем сдачи претендентами квалификационных экзаменов на право занятия аудиторской деятельностью, текущий и последующий — путем постоянного надзора за деятельностью аудиторов и аудиторских организаций.

В рамках контроля за качеством аудита следует проверять наличие процедур, без которых он не может быть признан качественным (расчет уровня существенности (аудиторского риска); составление общего плана и программы аудита с описанием

аудиторских процедур и разделов в финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, которые будут подвергаться аудиту), а также рабочей документации аудитора, показывающей объем выполненной каждым аудитором работы, сделанные в ходе проверки выводы и др.

Уполномоченный федеральный орган (Министерство финансов Российской Федерации) обязан проверять систему внутреннего контроля качества работы индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций и саморегулируемых аудиторских организаций. Информационной основой для этой проверки являются ежегодные отчеты об аудиторской деятельности по форме № 2-аудит «Сведения об аудиторской деятельности» [2].

В соответствии с законодательством Российской Федерации, сегодня созданы и функционируют профессиональные аудиторские объединения — саморегулируемые организации (СРО) аудиторов, некоммерческие партнерства, при которых созданы комитеты, осуществляющие проверки в отношении аудиторских организаций — членов этих партнерств. Проверки проводят уполномоченные эксперты в этой области, сертифицированные партнерствами, по результатам выдается заключение о соответствии качества работы аудиторской организации требованиям нормативных правовых актов. Профессиональное аудиторское объединение выступает гарантом соблюдения аудиторами стандартов, а также принципов и процедур внутреннего контроля качества.

С переходом на саморегулируемую модель аудиторской деятельности СРО аудиторов обрели полномочия, в соответствии с принципами осуществления внешнего контроля качества работы и требованиями к его организации, устанавливать правила организации и осуществления внешнего контроля качества работы своих членов (определять формы, сроки и периодичность проверок). Проверка может быть плановой и внеплановой. Плановая проверка качества работы аудиторской организации или индивидуального аудитора осуществляется не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

Основанием для проведения внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) может стать поданная в СРО аудиторов или уполномоченный федеральный орган жалоба на их действия (бездействие), нарушающие требования Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [3], стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также Кодекса профессиональной этики аудиторов [4].

Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 4/2010) «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля» [5] устанавливает следующие основные принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) (далее ВККР):

- а) осуществление ВККР в отношении всех аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) (далее объект ВККР);
- б) независимость ВККР;
- в) обеспеченность финансовыми, материальными и трудовыми ресурсами;
- г) надлежащий уровень профессиональной компетентности работников, осуществляющих ВККР;

- д) прозрачность процедуры назначения контролеров для проведения внешней проверки качества работы объекта ВККР;
- е) отчетность о состоянии и результатах ВККР;
- ж) публичность результатов ВККР;
- з) обеспечение устранения проверенным объектом ВККР нарушений и недостатков, выявленных по результатам внешней проверки;
- и) подотчетность деятельности субъектов ВККР по осуществлению ВККР совету по аудиторской деятельности, создаваемому в соответствии со статьей 16 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

При осуществлении ВККР контролер руководствуется Кодексом профессиональной этики аудиторов, в частности требованиями независимости, профессиональной компетентности и должной тщательности.

При организации ВККР СРО аудиторов должно обеспечить:

- а) систематическое проведение внешних проверок объектов ВККР;
- б) необходимые полномочия контролеров;
- в) независимость ВККР от проверяемого объекта ВККР, в частности, в следующих организационных вопросах: установления правил организации и осуществления ВККР, финансирования ВККР, назначения контролеров и принятия решения по результатам внешней проверки;
- г) независимость контролеров, предотвращение конфликта интересов между ними и проверяемым объектом ВККР, соблюдение конфиденциальности информации клиентов объекта ВККР;
- д) обучение контролеров методике проведения внешних проверок, контроль их знаний и навыков;
- е) информирование о выводах и рекомендациях по результатам внешних проверок;
- ж) мониторинг действий по устранению нарушений и недостатков, выявленных в результате внешней проверки;
- з) применение мер дисциплинарного воздействия в отношении объектов ВККР, отказывающихся проходить его, в том числе предоставлять всю необходимую для проверки документацию и информацию, и не устраняющих нарушения и недостатки, выявленные по результатам внешних проверок, а также объектов ВККР, в чьей работе выявлены серьезные нарушения и недостатки.

Осуществление ВККР подлежит систематическому мониторингу на предмет соблюдения Федерального закона «Об аудиторской деятельности», ФСАД 4/2010, правил саморегулируемой организации аудиторов, а также исполнения плана ВККР.

Проведение каждой внешней проверки следует подготавливать с целью обеспечить ее качество, результативность и своевременность.

Эффективность организации внутреннего контроля качества работы объекта ВККР определяется путем проверки соблюдения правил внутреннего контроля качества работы объекта ВККР, а также рабочей документации аудитора по конкретным аудиторским заданиям по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее аудиторское задание).

Указанная проверка проводится в отношении значительной части аудиторских заданий, отобранных на основе анализа риска ненадлежащего проведения аудита. Для рассмотрения в ходе внешней проверки отбираются, как правило, завершенные в проверяемый период аудиторские задания.

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

Рабочая документация по каждой внешней проверке должна включать в себя:

- документы, отражающие подготовку внешней проверки, в том числе ее программу;
- сведения о сроках проведения, объеме и результатах внешней проверки;
- документы о выполнении отдельных процедур контроля с указанием исполнителей и времени выполнения;
- копии документов объекта ВККР, в том числе подтверждающие выявленные нарушения и недостатки;
- письменные заявления, полученные от должностных лиц и иных работников объектов ВККР;
- копии обращений, направленных другим субъектам ВККР, экспертам, третьим лицам, и полученные от них сведения;
- документы, подтверждающие, что работа, выполненная контролерами, осуществлялась под наблюдением руководителя группы контролеров и (или) более опытных контролеров.

Для подготовки и проведения внешней проверки применяются утвержденные СРО аудиторов формы рабочей документации (вопросники, типовые письма, обращения и т. п.), а также единая структура систематизации рабочих документов.

Результаты внешней проверки подлежат оформлению в письменном виде: отчетом (актом, заключением и др.), направляемым затем объекту ВККР и органу, назначившему внешнюю проверку.

Объект ВККР должен своевременно представить органу, назначившему внешнюю проверку, письменный ответ на отчет, в том числе сообщить о запланированных действиях в случае выявления нарушений и недостатков и сроках осуществления таких действий.

Орган, назначивший внешнюю проверку, должен своевременно рассмотреть отчет и письменный ответ объекта ВККР на него и при необходимости принять решения.

Каждое СРО аудиторов решением своего правления утверждает «Положение об организации и осуществлении контроля за соблюдением аудиторами требований законодательства об аудиторской деятельности, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и Кодекса этики аудиторов России», которое публикуется на их сайте и которым должны руководствоваться контролеры при проверке объекта ВККР. В приложении к этому документу содержится программа проведения внешнего контроля объекта ВККР.

Перед началом проверки отдел контроля качества СРО аудиторов направляет в проверяемую аудиторскую организацию извещение о включении ее в план проверок контроля качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) — члена партнерства. После получения извещения, но не позднее чем за две недели до начала проверки руководство проверяемой организации предоставляет

письменное подтверждение (его образец публикуется на сайтах СРО аудиторов) в отношении всех аудиторов, работавших в ней в период, подвергающийся проверке, о наличии (отсутствии) обоснованных и документально подтвержденных претензий к качеству их работы, а также реестр подтверждений по форме, установленной партнерством. По результатам внешнего контроля заполняется «Лист оценки профессиональной деятельности аудитора», составляемый по форме, разработанной СРО аудиторов. Контрольные процедуры (указаны в скобках) проводятся по 15 основным вопросам.

1. *Является ли аудитор членом хотя бы одного саморегулируемого аудиторского объединения (далее аудиторское объединение)?* (Определяется по членскому билету, предъявляемому аудитором, и (или) реестрам членов аудиторских объединений.)

2. *Вел ли аудитор аудиторскую деятельность в течение двух календарных лет подряд, предшествовавших году проверки?* (Определяется на основе представляемых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) трудовых книжек, должностных обязанностей специалистов, трудовых договоров, гражданско-правовых договоров с аудиторами, распорядительных и иных документов, подтверждающих участие аудитора в проведении аудита или выполнении другой работы в аудиторской организации.)

3. *Соблюдает ли аудитор в своей профессиональной деятельности требования федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ФПСАД), стандартов аудиторской деятельности аудиторского объединения, аудиторской организации?* (Определяется в процессе проверки в аудиторской организации порядка составления рабочей документации. Считается, что аудитор соблюдает требования ФПСАД и других стандартов, если в процессе контроля не обнаружены конкретные, документально подтвержденные факты нарушения этого требования и аудиторская организация, в которой работает аудитор, не имеет документально подтвержденных претензий к нему по данному вопросу.)

4. *Соблюдает ли аудитор требования независимости, установленные Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»?* (Определяется в процессе оценки соблюдения требования независимости аудиторской организацией, в которой работает аудитор, или индивидуальным аудитором, а также на основании подписанных аудитором заявлений о независимости. Считается, что аудитор соблюдает это требование, если в процессе контроля не обнаружены конкретные, документально подтвержденные факты его нарушения и не имеется доказанных претензий к аудитору по данному вопросу.)

5. *Соблюдает ли аудитор требования в отношении аудиторской тайны, установленные статьей 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»?* (Определяется путем запроса аудиторской организации, в том числе о подписании аудитором соответствующего заявления. Считается, что аудитор соблюдает требования в отношении аудиторской тайны, если в процессе контроля не обнаружены конкретные, документально подтвержденные факты нарушения этого требования и со стороны аудиторской организации, в которой работает аудитор, или от клиентов организации (индивидуального аудитора) не было доказанных претензий к нему по данному вопросу.)

6. Соблюдает ли аудитор требование о ежегодном повышении квалификации, установленное Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»? (Определяется на основе представляемых аудитором сертификатов прохождения повышения квалификации.)

7. Соблюдает ли аудитор порядок в отношении представления в аудиторское объединение сведений о соблюдении им требования о ежегодном повышении квалификации? (Определяется по отметке на оборотной стороне квалификационного аттестата аудитора.)

8. Соблюдает ли аудитор Кодекс этики аудиторов России? (Определяется путем запроса аудиторской организации. Считается, что аудитор соблюдает Кодекс этики аудиторов, если в процессе контроля не обнаружены конкретные, документально подтвержденные факты нарушения профессиональной этики.)

9. Имелись ли в проверяемый период факты подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудита? (Определяется путем запроса аудиторской организации (индивидуального аудитора).)

10. Признавались ли в проверяемый период аудиторские заключения, подписанные аудитором, заведомо ложными? (Определяется путем запроса аудиторской организации (индивидуального аудитора) в отношении фактов признания этого нарушения в проверяемый период.)

11. Имелись ли в проверяемый период приговоры суда, предусматривающие наказание в виде лишения права аудитора заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока? (Определяется путем запроса аудиторской организации (индивидуального аудитора).)

12. Соблюдает ли аудитор правила внутреннего контроля аудиторской организации? (Определяется путем запроса аудиторской организации. Считается, что аудитор соблюдает правила внутреннего контроля, если в аудиторской организации (у индивидуального аудитора), с которыми он состоит в трудовых или гражданско-правовых отношениях, имеются документы, подтверждающие проведение процедур внутреннего контроля качества, и у аудиторской организации нет претензий к нему по данному вопросу.)

13. Соблюдает ли аудитор правила внутреннего контроля в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма в случаях, предусмотренных законодательством? (Определяется путем запроса аудиторской организации.)

14. Соблюдает ли аудитор правила внутреннего контроля в целях противодействия коррупции? (Определяется путем запроса аудиторской организации.)

15. Применялись ли аудиторским объединением, членом которого состоит аудитор, или Минфином России к аудитору меры воздействия? (Определяется путем запроса в аудиторское объединение, членом которого является аудитор.)

Результаты контроля доводятся до сведения аудитора и руководителя аудиторской организации, в которой он работает (индивидуального аудитора). В течение 15 дней по окончании контроля партнерство принимает решение о соответствии (несоответствии) профессиональной деятельности аудитора установленным требованиям и доводит его до аудитора и руководителя аудиторской организации в форме

выписки из протокола заседания правления. При необходимости материалы контроля передаются в Комитет по рассмотрению дел о применении в отношении членов партнерства мер дисциплинарного воздействия для принятия решения о наложении на аудитора соответствующего взыскания.

Еще одним документом, способным реально помочь аудиторским фирмам подготовиться к проверке со стороны СРО аудиторов, являются «Правила организации и осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, соблюдения законодательства, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов». В этом документе, публикуемом на сайтах СРО аудиторов, прописаны предмет и основные принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских фирм, цели и задачи ВККР, его организационная структура, виды, формы, сроки и периодичность проведения внешних проверок, порядок проведения плановых внешних проверок, права и обязанности участников проверки, последствия уклонения от нее, мониторинг, конфиденциальность и соблюдение норм независимости и Кодекса профессиональной этики аудиторов, финансирование функций по проведению внешнего контроля качества работы.

Итак, аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны:

- проходить внешний контроль качества работы, в том числе предоставлять всю необходимую для проверки документацию и информацию в СРО аудиторов, членами которой они являются;
- участвовать в осуществлении СРО аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других ее членов.

Помимо внешнего во всех аудиторских организациях должна существовать система внутреннего контроля качества аудита. Его принципы и конкретные процедуры их реализации разрабатываются внутрифирменными стандартами аудиторских организаций.

Правило (стандарт) № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» [6] — федеральное правило аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, — устанавливает единые требования к системе контроля качества услуг в аудиторской организации.

Аудиторская организация должна установить систему контроля качества услуг (заданий), обеспечивающую разумную уверенность в том, что данная аудиторская организация и ее работники проводят аудит и оказывают сопутствующие ему услуги в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, федеральными и внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, а также в том, что заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий.

Следует документально оформить и довести до сведения каждого работника аудиторской организации принципы и процедуры контроля качества услуг, цели, для достижения которых они установлены, а также информацию о персональной ответственности за качество услуг и об обязанности соблюдать установленные принципы и процедуры.

Внутренний контроль качества работы аудиторской организации подразделяется на предварительный, текущий и последующий и обеспечивается:

- надлежащим контролем за ходом аудита со стороны руководителя аудиторской организации;
- надзором со стороны аудиторов за действиями ассистентов во время проверки;
- проверкой результатов проделанной работы;
- методической помощью в форме консультаций, разъяснений, широких обсуждений, семинаров, дискуссий, создания отдела (или группы) внутреннего контроля качества аудита.

Предварительный внутренний контроль качества аудита осуществляется руководителем организации на стадии планирования аудита.

Текущий внутренний контроль качества аудита осуществляется в форме надзора руководителя аудиторской группы за работой ее членов и включает в себя:

- 1) проверку отдельных аудиторских направлений (порядок соблюдения принципов аудита; выполнение общего плана и программы аудита; надлежащее документирование аудиторских доказательств; обоснованность выводов, сделанных аудиторами);
- 2) общий контроль качества аудита (личных качеств сотрудников; обоснованности распределения обязанностей между членами группы; соблюдения правил (стандартов) аудита).

Не реже одного раза в год работники аудиторской организации, обязанные соблюдать независимость, должны предоставлять аудиторской организации письменные подтверждения соблюдения установленных принципов и процедур независимости.

В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, требующие надлежащего документирования, обеспечивающего уверенность в надлежащем функционировании каждого элемента системы контроля качества.

Аудиторская организация должна хранить документы, свидетельствующие о функционировании системы контроля качества, в течение времени, достаточного для того, чтобы лица, осуществляющие мониторинг (в том числе и уполномоченные эксперты СРО аудиторов), могли оценить соблюдение принципов и процедур контроля качества ее услуг.

### *Литература*

1. Правило (стандарт) № 7. Внутренний контроль качества аудита: утв. постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 № 405 // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс ограниченного доступа]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_43223/?frame=1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_43223/?frame=1) (дата обращения: 13.10.2014).

2. Форма № 2-аудит (ОКУД 0609711) «Сведения об аудиторской деятельности»: утв. приказом Росстата от 20.10.2010 № 356 «Об утверждении статистического инструментария для организации Минфином России федерального статистического наблюдения за аудиторской деятельностью» // Закон прост!: Правовая консультационная служба [Электронный ресурс]. URL: <http://www.zakonprost.ru/content/base/165689> (дата обращения: 13.10.2014).

3. Федеральный закон Российской Федерации от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс ограниченного доступа]. URL: [http://www.consultant.ru/popular/auditor/72\\_1.html](http://www.consultant.ru/popular/auditor/72_1.html) (дата обращения: 13.10.2014).



4. Кодекс профессиональной этики auditors: одобрен Советом по аудиторской деятельности 22.03.2012, протокол № 4 (ред. от 27.06.2013; примеч.: начало действия ред. — 01.01.2014) // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс ограниченного доступа]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_149230/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_149230/) (дата обращения: 13.10.2014).

5. Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 4/2010) «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных auditors и требования к организации указанного контроля»: утв. приказом Минфина РФ от 24.02.2010 № 16н // ГАРАНТ: Информационно-правовой портал. ПРАЙМ [Электронный ресурс ограниченной доступности]. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12076487/> (дата обращения: 13.10.2014).

6. Правило (стандарт) № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях»: утв. постановлением Правительства РФ от 22 июля 2008 г. № 557 // ГАРАНТ: Информационно-правовой портал. URL: [http://base.garant.ru/12161810/#block\\_1002](http://base.garant.ru/12161810/#block_1002) (дата обращения: 13.10.2014).

***Рыбакова Ольга Михайловна*** — доктор экономических наук, профессор кафедры экономической теории и финансов (ЭТиФ) МИЭТ. **E-mail: [olgamr2014@gmail.com](mailto:olgamr2014@gmail.com)**