

КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА

Е. А. Кочеваткина, студентка 5 курса экономического факультета ГОУВПО «Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева»

В статье рассматриваются принципы осуществления внутреннего и внешнего контроля качества аудита, а также требования к его организации. Приводится сравнение действующих отечественных и международных стандартов аудита в области контроля качества аудиторских услуг. Анализируется влияние современной системы внешнего контроля качества аудита на состояние отечественного аудита

Ключевые слова: внутренний контроль качества аудита, внешний контроль качества аудита, ПСАД, МСА, обзорная проверка качества, мониторинг.

Большинство изложенных в литературе определений качества аудита в явном или неявном виде базируется на представлении, что при высококачественном аудите дополнительные потери вследствие его отклонения от идеального достаточно малы. Формализуя это представление, можно заметить, что в случае идеального аудита (что в основном означает безошибочное оценивание достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица) неправильные управленческие решения у пользователей аудита бывают сравнительно редко, в связи с чем и стоимостный ущерб от них относительно невелик. При неизбежном на практике отклонении аудита от идеального вероятность неправильной оценки финансового состояния аудируемого лица возрастает, ввиду чего ущерб у пользователей аудита повышается. Суммарная величина этого повышения у всех пользователей аудита и является, на наш взгляд, адекватным критерием его качества, поскольку отражает предназначение аудита и его место в экономике.

В соответствии с ФЗ от 30 декабря 2008г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля и требования к его организации в

России устанавливаются федеральными стандартами (правилами) аудиторской деятельности (ПСАД). ПСАД № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» устанавливает единые требования в отношении контроля качества выполнения отдельного задания по аудиту, а ПСАД № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» – единые требования к системе контроля качества услуг на уровне аудиторской организации. Указанные стандарты являются аналогами Международного стандарта аудита (МСА) № 220 «Контроль качества работы при аудите исторической финансовой информации».

Целью МСА № 220 является установление стандартов и представление рекомендаций по контролю качества в отношении как политики и процедур аудиторской фирмы применительно к аудиторской работе в целом, так и процедур, касающихся работы, порученной ассистентам аудитора при проведении отдельной аудиторской проверки качества при аудите финансовой информации прошлых периодов, включая аудит финансовых отчетов [7, стр. 36].

С принятием новой редакции ПСАД № 7 от 19 ноября 2008г. схема организации контроля качества на уровне аудиторской организации, установленная ПСАД № 34, теперь увязана с требованиями организации внутреннего контроля качества в ходе выполнения аудиторского задания. Эта увязка происходит по следующей схеме: устанавливаемое в ПСАД № 34 общее требование к наличию некоторой процедуры контроля качества на уровне аудиторской организации конкретизируется в ПСАД № 7 применительно к проведению контроля качества аудиторской проверки [6, стр. 7]. Следует отметить, что с введением в действие ПСАД № 7 отечественные требования к системе внутреннего контроля в аудите были приведены в соответствие с требованиями МСА.

В данном стандарте говорится, что аудиторская группа осуществляет процедуры проверки качества, которые являются применимыми для аудиторского задания; предоставляет фирме уместную информацию, чтобы обеспечить функционирование части системы проверки качества фирмы, касающейся независимости; имеет право полагаться на системы фирмы. Указанные положения со-

держатся и в отечественном стандарте № 7 (п.1 Введения), причем их формулировка представляет почти дословный перевод МСА.

В разделе «Определения» даются формулировки соответствующих понятий, используемых в данном стандарте. ПСАД № 7 также содержит аналогичный раздел, в котором разъясняются термины, схожие с указанными в МСА № 220, такие как: участник (партнер) задания (в ПСАД № 7 – руководитель аудиторской проверки), обзор качества проверки (обзорная проверка качества выполнения задания), котируемая фирма (общественно значимый хозяйствующий субъект) и т.д.

В разделе «Обязанности руководства за качество при аудите» говорится о полной ответственности участника (партнера) задания за качество по каждому заданию, на которое этот участник (партнер) назначен. В российском аналоге указанный раздел носит название «Обязанности руководителя аудиторской проверки» и полностью повторяет положения МСА, в частности, согласно п.4 и 5 ПСАД № 7 руководитель аудиторской проверки несет ответственность за качество выполнения каждого задания по аудиту, а также он должен на всех стадиях аудита демонстрировать участникам аудиторской группы высокое качество работы на примере собственных действий или путем соответствующих указаний [2].

МСА № 220 содержит этические требования: участник (партнер) задания должен контролировать, соблюдают ли члены аудиторской группы этические нормы, к которым относятся честность, объективность, профессиональная компетентность и добросовестность (должная тщательность), конфиденциальность, профессиональное поведение. Российский аналог выделяет указанные требования в отдельный раздел «Этические требования», добавляя к вышперечисленным еще требование независимости.

Вопросы, касающиеся принятия на обслуживание нового клиента и продолжения сотрудничества, нашли отражения с отдельных разделах как международного стандарта, так и его отечественного аналога. При этом в ПСАД № 7 отдельным пунктом 13 подчеркивается, что решение о принятии на обслужива-

ние нового клиента или продолжении сотрудничества с клиентом может быть инициировано руководителем аудиторской проверки или иным лицом. В обоих документах определены критерии принятия такого решения – это оценка честности основных владельцев, ключевого менеджмента и тех, на кого возложена ответственность управления юридическим лицом, и оценка компетентности аудиторской группы.

В стандартах обозначено, что участник (партнер) задания (руководитель в соответствии с ПСАД) должен быть удовлетворен способностями аудиторской группы, ее компетентностью и уверен, что группе хватит времени, чтобы выполнить аудиторское задание. При этом оба стандарта раскрывают смысл слов, вкладываемых в понятия «способностей и компетентности, ожидаемых от всей аудиторской группы», которые являются идентичными.

В разделе «Выполнение задания» содержатся требования, предъявляемые участнику (партнеру) задания, в российском варианте – руководителю аудиторской проверки, который несет ответственность за руководство, наблюдение, выполнение аудиторского задания и за составление аудиторского заключения. В указанных разделах, как МСА № 220, так и ПСАД № 7 подчеркнута значимость консультаций. В частности, участник (партнер) задания должен быть ответственным за аудиторскую группу, проводившую соответствующую консультацию по трудным или спорным вопросам; быть удовлетворен, что члены аудиторской группы провели соответствующую консультацию в ходе выполнения задания, что характер и границы консультаций, а также сделанные заключения зарегистрированы в документах и согласованы с консультировавшей стороной; определить, что заключения, следующие из консультаций, были осуществлены. Вышеизложенные положения нашли отражения в п.28 – 32 ПСАД № 7.

Раздел «Мониторинг» МСА № 220 содержит указания относительно обзор качества аудиторской проверки. Раздел с аналогичным названием, содержащийся в ПСАД № 7, определяет ответственность руководителя в отношении оценки результатов мониторинга, и содержит пункт, указывающий, что недо-

статки системы контроля качества выполнения заданий, выявленные в процессе мониторинга, не означают, что конкретное задание по аудиту было выполнено не в соответствии с нормативными правовыми актами в области аудита и ФПСАД. В ПСАД № 7 указания относительно проведения обзорной проверки качества выполнения задания также включаются в раздел «Выполнение задания» и представлены в пунктах 34-39. В них отражается порядок проведения обзорной проверки, ее назначение и содержание.

В разделе «Перспективы государственного сектора» говорится о возможности существования дополнительной политики в отношении аудиторов, работающих в государственном секторе. Аналогичный раздел в ПСАД № 7 отсутствует.

К сожалению, в Правиле (стандарте) оказались опущены подробные приложения к МСА № 220, в которых рассматриваются необходимая политика аудиторских фирм и развернутые процедуры, позволяющие проводить внутрифирменный контроль качества. Можно выразить пожелание о том, чтобы в дальнейшем российское Правило (стандарт) было дополнено этими приложениями, а пока порекомендовать российским аудиторам ознакомиться с приложениями по русскому переводу МСА и уже сейчас начать применять их.

Кроме внутреннего контроля качества аудита существует еще и внешний контроль качества аудита (далее – ВККА), и он, на наш взгляд, имеет больший приоритет, нежели внутренний. Во-первых, он независим от руководства аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а значит, и более действен. Во-вторых, и это главное, при налаженном ВККА руководство аудиторских организаций быстро и на должном уровне обустроит внутренний, тем более что технология этого обустройства весьма подробно изложена в ПСАД № 7 и № 34 [3].

Необходимо отметить, что ФЗ от 30 декабря 2008г. № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" ознаменовал серьезные изменения в вопросах внешнего контроля качества аудита. Во-первых, указанный закон в значительно большей мере, чем прежде, подключает к процессу контроля качества аудита профессио-

нальные объединения аудиторов. Во-вторых, он делает этот контроль всеохватывающим, поскольку согласно ч. 1 ст. 3, ч. 1 ст. 4, ч. 4 ст. 18 и ч. 8 и 10 ст. 10 Закона все аудиторские организации и индивидуальные аудиторы должны состоять в саморегулируемых организациях аудиторов (далее – СРО), причем только в одной, а все СРО должны осуществлять периодические плановые проверки качества работы своих членов [1]. В-третьих, в отношении их согласно ч. 1 ст. 20 Закона СРО может принять различные меры дисциплинарного воздействия вплоть до исключения из своих рядов, и последнее может сильно затруднить бизнес исключенного.

Говоря о возможностях ВККА в условиях современной российской действительности, полезно обратиться к трем основным типам отечественного аудита: "черному", "серому" и цивилизованному. В первом случае аудитор дает положительное заключение на заведомо недостоверную бухгалтерскую отчетность. Под "серым" аудитом понимается ситуация, когда проводится подробная аудиторская проверка, и возможно, даже дается ряд полезных предложений по улучшению ведения бухгалтерского учета. Но на недостоверную бухгалтерскую отчетность все равно заранее предполагается дать положительное (безусловное или с оговорками) аудиторское заключение. Цивилизованный аудит отличается от двух других, выдачей адекватного бухгалтерской отчетности аудиторского заключения, в частности отрицательного, на недостоверную отчетность.

Потенциальные возможности ВККА в отношении "черного" аудита достаточно велики: он в состоянии резко уменьшить масштабы такого аудита – главным образом путем анализа рабочей документации аудитора (которая в случае "черного" аудита либо отсутствует вовсе, либо весьма примитивна). В отношении цивилизованного аудита многого от контроля не требуется, но и здесь ВККА в состоянии весьма улучшить качество аудита – в основном за счет механизма фактического обмена опытом, когда контролер, будучи знаком с работой многих аудиторских фирм, может давать ценные советы каждой. Гораздо слабее возможности ВККА в случае "серого" аудита ввиду технологической труд-

ности обнаружить изощренное мошенничество в процессе аудиторской проверки.

Однако наряду с указанными положительными сторонами, необходимо отметить и возможные отрицательные последствия законодательных нововведений. Во-первых, линия ВККА на соблюдение законодательства, стандартов и т.п. – это курс на проверку выполнения разного рода ограничений, а значит, она не содержит идеи оптимизации аудиторской проверки. Можно скрупулезно выполнять все такие ограничения и работать в то же время с чересчур малыми по объему аудиторскими выборками или с чрезмерно большими уровнями ответственности.

Во-вторых, организационно-экономические условия в нашей стране не способствуют высокому качеству ВККА. Требования ч. 3 ст. 17 Закона [1] к численности членов СРО (не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций) могут привести к тому, что таких объединений будет как минимум несколько, между ними развернется острая конкурентная борьба за привлечение аудиторских фирм и аудиторов, из-за чего некоторые СРО пойдут по пути организации слабого и весьма либерального ВККА. В результате в СРО получают доступ фирмы, придерживающиеся "черного" и "серого" аудита. Другими словами, в дополнение к "черному" и "серому" аудиту страна получит в немалых размерах "черный" и "серый" ВККА, причем даже с похожей реализацией – в форме сговора проверяемого с проверяющим.

Реально снизить масштабы "серого" аудита в состоянии инструменты, принадлежащие экономическому механизму регулирования аудиторской деятельности, основные из которых содержат (или могут содержать после некоторой модернизации) действенные мотивы повышения качества аудита.

Во-первых, это штрафные санкции за некачественный аудит, достаточно хорошо апробированные западной практикой, но не получившие пока в нашей стране серьезного распространения главным образом из-за сложностей юридического характера.

Во-вторых, это страхование гражданской ответственности аудитора. Например, расплачиваться с аудиторской организацией может не аудируемый экономический субъект, а страховая компания, которой последний перечисляет деньги и которая заключает договор страхования с аудиторской организацией [3, с. 55]. Страховая компания будет материально заинтересована в качественном аудите, поскольку в ином случае выплаты могут лечь полностью или преимущественно на нее. При этом желательно не применять фиксированные страховые тарифы (как, например, в ОСАГО), а разрешить свободную тарификацию, и тогда страховые компании установят низкие тарифы для хорошо зарекомендовавших себя аудиторских фирм и более высокие для остальных.

В-третьих, это рейтингование аудиторских фирм, особенно если оно будет учитывать не столько показатели размеров фирм (количество специалистов, годовая выручка и т.д.), сколько качество их работы и характеристики, тесно с ним связанные, например число проигранных судебных процессов, документально подтвержденной квалификации сотрудников и др. Методики такого рода сейчас разрабатываются (например, [9, с. 20 - 25]). Поскольку место в таком рейтинге будет влиять и на количество клиентов у фирмы, и на цену договоров с ними, то мотивация занять высокие строчки в рейтинговой таблице может стать весьма сильной и у руководства, и у собственников аудиторской фирмы, что, в свою очередь, благоприятно отразится на качестве аудиторских проверок.

Из всего вышеизложенного следует вывод, что последние изменения в законодательстве, связанные с вопросами качества аудита (как внутреннего, так и внешнего) характеризуются положительной направленностью. Так, благодаря вступлению в силу новой редакции ПСАД № 7, отечественные требования к системе внутреннего контроля качества в аудите, наконец, были приведены в соответствие с требованиями действующего международного стандарта. Вместе с тем, нельзя не отметить, что более подробное описание аудиторских процедур и наличие примеров (приложений) пока выгодно отличает международный стандарт от его российского аналога. Поэтому дальнейшее изучение междуна-

родных стандартов будет способствовать увеличению числа качественно проведенных проверок и росту общественного престижа профессии аудитора в нашей стране.

Изменения, связанные с процедурой внешнего контроля, также, на наш взгляд, способствуют улучшению его качества. А в целях устранения возможных негативных последствий применения на практике новой системы внешнего контроля качества аудита могут быть применены описанные выше меры, такие как страхование гражданской ответственности аудитора, рейтингование и т.д.

Библиографические ссылки

1. ФЗ от 30 декабря 2008г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. Федерального закона от 01.07.2010 N 136-ФЗ) [Режим доступа]. – 2010, Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
2. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (в ред. Постановления Правительства РФ от 02.08.2010 № 586). Правило (стандарт) № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту». Правило (стандарт) № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» // СПС «Консультант плюс» [Режим доступа]. – 2010, Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
1. Гетьман В.Г. Европейский форум бухгалтеров / В. Г. Гетьман// Бухгалтерский учет – 2003. – N 12 – С.53-56
3. Гутцайт Е. М. Внешний контроль качества аудита и его возможности / Е. М. Гутцайт// Аудиторские ведомости. – 2010. – № 1 [Режим доступа]. – 2010, Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
4. Массарыгина В.Ф. Развитие стандартов аудиторской деятельности в современных условиях /В. Ф. Массарыгина // Аудитор. – 2010. – № 4 / [Режим доступа]. – 2010, Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
2. Сквирская Е. Л. О последних изменениях стандартов аудиторской деятельности / Е. Л. Сквирская // Аудит. – 2009. - № 3 – С.2-9
3. Суглобов А. Е. Международные стандарты аудиторской деятельности: Учебник / А. Е. Суглобов, Б. Т. Жарылгасова. – М.: Экономистъ, 2008. – 394с.
5. Суглобов А.Е., Бобошко В.И., Ладнюк И.А. Состояние и проблемы адаптации международных стандартов аудита в России / А. Е. Суглобов, В. И. Бобошко, И. А. Ладнюк// "Международный бухгалтерский учет". – 2010. – N 2 [Режим доступа]. – 2010, Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
4. Чая В.Т. Рейтинговая оценка деятельности аудиторских организаций: методические аспекты / В. Т. Чая // Аудиторские ведомости. – 2007. – N 8 – С.20-25.