

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТА

© 2008 А.В. Новиков*

Ключевые слова: система контроля качества аудита; аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности; аудиторское заключение; внешний контроль качества; аудиторская организация; независимый аудитор; внутренний контроль качества аудита; международные стандарты аудита; независимость; национальные стандарты аудиторской деятельности; сопутствующие услуги.

Рассматриваются действующая в России система контроля качества аудита с учетом последних изменений и возможности совершенствования внутреннего и внешнего контроля качества аудита с учетом российского и международного опыта, а также инструменты повышения качества аудита в рамках административного и экономического механизмов регулирования аудиторской деятельности.

Современный аудит призван выполнять функцию оценки достоверности финансовой отчетности экономических субъектов. Важность этой функции в современной экономике трудно переоценить. Достаточно вспомнить последствия ряда корпоративных скандалов, разразившихся в 2002-2004 гг. в США и странах ЕС, которые нанесли существенный экономический ущерб рынкам капитала и мировой экономике в целом. Эти скандалы привели к резкому падению доверия экономической общественности к институту аудита и обусловили необходимость принятия комплекса мер по обеспечению доверия и надежности финансовой отчетности. Эти меры предусматривали укрепление корпоративного управления и совершенствование управления рисками, с одной стороны, и повышение качества аудита - с другой¹.

В России, к сожалению, до сих пор распространены так называемый "черный" и "серый" аудит. В первом случае аудитор выдает положительное заключение без проведения проверки. Под "серым аудитом" понимается такая ситуация, когда проводится более или менее подробная аудиторская проверка, возможно, даже формулируется ряд полезных предложений по улучшению ведения бухгалтерского учета во многих его сегментах, но на недостоверную бухгалтерскую отчетность заранее предполагается дать положительное (безоговорочное или с оговорками) аудиторское заключение². Именно случаи "серого" аудита были типичными в серии уже упомянутых корпоративных скандалов. Статья 11

Федерального закона "Об аудиторской деятельности" относит оба этих случая к понятию "заведомо ложное аудиторское заключение", тогда как на Западе применяется термин "покупка мнения". Цивилизованный аудит отличается от случаев "черного" и "серого" аудита выдачей аудиторского заключения, адекватного бухгалтерской отчетности, в том числе отрицательного, на недостоверную отчетность.

Высокая общественная и экономическая значимость аудита в настоящее время определяет необходимость обеспечения качества аудиторской деятельности на основе организационного и методологического регулирования аудиторской деятельности. Одним из основных элементов системы регулирования аудиторской деятельности является контроль качества аудита.

Как отмечают специалисты, наиболее проблематичным в развитии и аудиторской деятельности в России, и систем контроля качества аудита является отсутствие концептуальных основ этого развития³. Принятые в последнее время нормативные правовые документы, разработанные на основе международных аналогов, являются необходимым, но недостаточным условием развития аудиторской профессии и обеспечения качества аудиторских услуг. Кроме того, в очередной раз задерживается принятие изменений и дополнений в Федеральный закон "Об аудиторской деятельности".

Система контроля качества аудита в России предполагает внешний и внутренний кон-

* Новиков Андрей Валериевич, кандидат экономических наук, доцент Самарского государственного экономического университета.

троль. В соответствии с Федеральным законом "Об аудиторской деятельности" аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества проводимого ими аудита. Требования, предъявляемые к указанным правилам, регламентируются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Целью внутреннего контроля качества аудиторской деятельности, по нашему мнению, можно считать не только выполнение аудиторами требований стандартов, но и достижение таких свойств аудиторских услуг, которые удовлетворяют потребности заинтересованных пользователей и повышают доверие к аудитору.

Одной из мер, предпринятых Международной федерацией бухгалтеров в ответ на корпоративные скандалы начала этого века, стала полномасштабная работа по изменению Международных стандартов аудита. В частности, были разработаны новые требования к системе внутреннего контроля качества аудита. Эти изменения сформулированы во введенных с 15 июня 2005 г. стандартах: в МСА 220R "Контроль качества аудита отчетной финансовой информации" (ISA 220R. Quality Control for Audits of Historical Financial Information) и в Международном стандарте по контролю качества № 1 "Контроль качества для фирм, которые проводят аудит, обзорные проверки отчетной финансовой информации и другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам" (ISQC 1. Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and other Assurance and Related Services Engagements⁴).

В августе 2008 г. в России было утверждено федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 34 "Контроль качества услуг в аудиторских организациях" (ФПСАД № 34), которое практически полностью соответствует ISQS 1. В настоящее время на стадии обсуждения находится проект новой редакции федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 7 "Контроль качества выполнения заданий по аудиту", соответствующего ISA 220R.

Согласно требованиям ISQS 1 и ФПСАД № 34 аудиторская организация обязана ус-

тановить систему контроля качества, разработанную для обеспечения разумной уверенности в том, что фирма и ее сотрудники следуют профессиональным стандартам, нормативным и законодательным требованиям, а заключение, подготовленное фирмой или партнером по заданию, соответствует обстоятельствам задания. Данные стандарты устанавливают обязательные требования к структуре системы внутрифирменного контроля качества на уровне фирмы в целом.

ISA 220R и проект изменений ФПСАД № 7 регламентируют контроль качества выполнения отдельного аудиторского задания. В частности, этими документами устанавливаются: ответственность руководства за качество выполнения аудиторских заданий, обязанность проведения процедур, связанных с принятием решения о согласии на аудит и поддержании отношений с клиентом, обязательность контроля за соблюдением работниками этических принципов при выполнении задания, процедуры текущего контроля за выполнением задания.

В июне 2008 г. в России были опубликованы "Методические рекомендации по внутреннему контролю качества аудита" с целью обеспечить соблюдение требований в отношении создания и эффективного функционирования системы внутреннего контроля качества аудита. Данный документ носит рекомендательный характер и направлен на оказание помощи заинтересованным лицам при применении требований действующей редакции ФПСАД № 7 "Внутренний контроль качества аудита", подготовленной, в свою очередь, на основе ранее действовавшего международного стандарта ISA 220.

Использование описанных документов в практике работы аудиторских организаций в России, несомненно, повысит качество аудиторских услуг за счет более четкой организации внутрифирменного контроля, тщательной проверки клиента, обмена опытом между членами аудиторской группы и т.д. Однако, как справедливо отмечает Е.М. Гутцайт, внутрифирменный контроль в состоянии повысить качество цивилизованного аудита, а также "серого" аудита в той его части, которая не касается преднамеренных искажений бухгалтерской отчетности, сочлененных с их преднамеренным необнаружением аудито-

ром⁵. Возможности данного инструмента по отношению к “черному” аудиту равны нулю.

Система внешнего контроля качества работы аудиторских организаций (проверка качества работы внешними проверяющими) устанавливается уполномоченным федеральным органом - Минфином России. Внешние проверки могут проводиться Минфином России либо делегироваться аккредитованным при Минфине профессиональным аудиторским объединениям (в отношении участников этих объединений).

Предметом внешнего контроля качества работы в настоящее время является проверка соблюдения аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами требований Федерального закона “Об аудиторской деятельности”, других законодательных и нормативных правовых актов по вопросам аудиторской деятельности, федеральных стандартов аудиторской деятельности и Кодекса этики аудиторов России.

В отношении формулировки цели внешнего контроля качества аудита в России на современном этапе мы разделяем точку зрения Е.М. Гутцайта, который определяет ее как изгнание с рынка аудиторских услуг недостоинных их производителей (мошенников и непрофессионалов) и повышение качества услуг остальных⁶.

Организация системы внешнего контроля качества аудита в настоящее время установлена Временными методическими рекомендациями и программой проведения аккредитованными при Минфине России профессиональными аудиторскими объединениями проверки качества аудиторских услуг. Указанные документы одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине России.

Внешний контроль качества аудиторской деятельности в настоящее время нацелен преимущественно на контроль качества аудиторских проверок и соблюдение этических принципов. Выполнение сопутствующих аудиту услуг контролируется значительно слабее, поскольку они ориентированы на более узкий и в целом подготовленный круг пользователей.

К внешнему контролю качества аудита некоторые авторы относят также контроль со стороны головных структур аудиторских сетей за деятельностью входящих в нее самостоятельных аудиторских фирм.

Такие элементы системы регулирования аудиторской деятельности, как аттестация и лицензирование, по нашему мнению, можно отнести к предварительному внешнему контролю качества аудита. Проблемы существующей системы аттестации аудиторов и лицензирования аудиторской деятельности, предлагаемые пути их совершенствования вызывают немало споров у представителей профессии и требуют отдельного изучения.

Основными проблемами системы внешнего контроля качества, отмеченными в отчете Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России по результатам контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов за 2007 г., являются:

- 1) недостаточность стимулов прохождения аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами внешних проверок качества;
- 2) необходимость большей координации в осуществлении внешнего контроля качества;
- 3) необходимость существенного повышения квалификации контролеров качества;
- 4) недостаточная гласность в отношении результатов внешнего контроля качества.

В ходе обсуждения перечисленных проблем Советом по аудиторской деятельности при Минфине России принят ряд рекомендаций по совершенствованию системы внешнего контроля качества:

1. Улучшить планирование внешних проверок качества работы, в том числе разработать четкие критерии выбора объектов контроля. В связи с этим необходимо отметить справедливую, на наш взгляд, ориентацию на первоочередное проведение проверок аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, проводящих аудит отчетности общественно значимых компаний, поскольку доверие к отчетности таких компаний со стороны потребителей информации играет важнейшую роль в экономическом развитии и стабильности финансовой системы страны.

2. Ввести порядок, при котором каждая аудиторская организация - член аудиторского объединения подлежит внешней проверке качества работы не реже одного раза в

3 года. В настоящее время, однако, законодательно не определена обязательность членства аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов хотя бы в одном профессиональном аудиторском объединении. Реализация этих мер, на наш взгляд, способна существенно сократить долю черного аудита на рынке аудиторских услуг.

3. Принять меры по существенному повышению квалификации специалистов, занятых проведением внешних проверок качества. В аудиторских объединениях только накапливается опыт проведения внешних проверок контролерами качества, в связи с чем необходимо прорабатывать организационные, методологические и методические аспекты их работы, уделяя особое внимание реализации принципов независимости контроля и конфиденциальности информации. Отметим, что, помимо непосредственно контроля качества (с необходимым уровнем независимости), контролеры должны проводить обучение проверяемых, поэтому оплата их работы должна быть соответствующей.

4. Публиковать ежегодно отчеты о системе внешнего контроля качества в аудиторских объединениях. Данная мера представляется нам полезной с точки зрения повышения информационной прозрачности функционирования системы внешнего контроля качества и доверия к этой системе. Подобная статистическая информация (количество обследованных фирм, число успешно прошедших обследование, количество аудиторских организаций, подозреваемых или установленных по результатам контроля в черном аудите), по нашему мнению, будет весьма полезной для аудиторской общественности в целом и при принятии решений федеральным органом регулирования аудита.

Необходимо отметить, что, несмотря на возражения некоторых специалистов по поводу эффективности осуществления внешнего контроля качества через профессиональные аудиторские объединения (речь, прежде всего, идет об опасениях нарушения принципа независимости), делегирование контрольных функций в настоящее время представляется неизбежным. В этой связи, на наш взгляд, необходимо, чтобы, во-первых, Минфин России обладал возможностью в любой момент отозвать право контроля каче-

ства от любого аудиторского объединения в случае нарушения последними установленных правил, а во-вторых, чтобы регулярный контроль со стороны аудиторских объединений был дополнен контролем по открывшимся обстоятельствам со стороны Министерства финансов (например, по жалобам, частным определениям судов, письмам клиентов и т.д.).

Исходя из международного опыта регулирования аудиторской деятельности, нам представляется целесообразным принять ряд мер, направленных на повышение степени независимости аудиторов. К их числу можно отнести следующие:

1) законодательное или рекомендательное ограничение доли доходов от одного клиента в годовой выручке аудиторской организации;

2) расширение в Федеральном законе "Об аудиторской деятельности" перечня услуг, несовместимых с проведением аудиторской проверки, за счет включения в него услуг по внедрению систем финансовой информации, оценке, актуарным расчетам, аутсорсингу внутреннего аудита, юридических и других услуг, ставящих вопрос о независимости аудитора. Также целесообразно рассмотреть вопрос о необходимости создания аудиторских комитетов в общественно значимых компаниях, опыт создания которых существует в США (в соответствии с законом Сарбейнса - Оксли) и странах ЕС (в соответствии с 8-й директивой ЕС). В сферу ответственности аудиторского комитета в данной связи должны входить вопросы как назначения аудитора на задание, так и выдачи разрешений на оказание сопутствующих услуг в случае проведения аудита отчетности компании одной и той же аудиторской фирмой;

3) введение законодательного требования ротации партнера аудиторской фирмы (лица, ответственного за выполнение задания по аудиту) не реже чем раз в 5 лет для минимизации риска сговора, злоупотреблений и пропуски собственных ошибок аудиторов.

В настоящее время в России доминирует административный механизм регулирования аудиторской деятельности. Инструментами этого механизма являются лицензирование, делицензирование, аттестация на право осуществления аудиторской деятельности, лишение аттестатов, аудиторские стандарты и

др. Как отмечают некоторые авторы, решение проблемы качества аудита лежит на пути последовательного и комплексного внедрения экономического механизма регулирования аудиторской деятельности⁷. Основными инструментами такого механизма являются штрафные санкции за некачественный аудит, страхование гражданской ответственности аудиторов, внедрение рейтингов аудиторских фирм и т.д.

Штрафные санкции за некачественный аудит являются достаточно действенным инструментом в смысле его сдерживающей силы, однако вступают в силу уже после нанесения ущерба пользователям информации финансовой отчетности и потери доверия к аудиту. Важным в этой связи является то, чтобы правом подачи судебного иска к аудиторской фирме обладало любое физическое или юридическое лицо, считающее себя понесшим ущерб от некачественного аудита. Вопросы разделения материальной ответственности между допустившей существенное искажение отчетности компанией и не обнаружившей это искажение аудиторской фирмой, а также сам размер штрафа требуют отдельного изучения. Некоторые авторы при установлении предельного размера штрафных санкций предлагают установить 10-кратную величину аудиторского вознаграждения за проведенную проверку.

В соответствии с Федеральным законом "Об аудиторской деятельности" аудиторская организация обязана страховать риск ответственности за нарушение договора при проведении обязательного аудита. В этой связи целесообразным может быть законодательное установление нижней границы размеров обязательного страхования ответственности аудиторской фирмы, а также введение фран-

шизы (по крайней мере, в случае аудита общественно значимых компаний). Интересным представляется предложение некоторых специалистов о том, чтобы с аудиторской фирмой расплачивался не ее клиент, а страховая компания, которой последний перечисляет деньги и которая заключает договор страхования профессиональной ответственности с аудиторской фирмой.

Механизм рейтинговой оценки аудиторских фирм также является серьезным экономическим стимулом повышения качества работы из-за стремления занять высокое место в рейтинге.

Эффективное сочетание инструментов внутреннего контроля качества аудита, с одной стороны, и административного и экономического механизмов регулирования аудита в рамках внешнего контроля - с другой, позволят повысить качество аудита и доверие к его результатам в нашей стране.

¹ Грунина Н.Ю. Российский и зарубежный подходы к организации внутреннего контроля на предприятии // Вестн. Самар. гос. экон. ун-та. Самара, 2007. № 6.

² Гутцайт Е.М. Альтернативы современной аудиторской проверке // Аудиторские ведомости. 2008. № 7.

³ Чая В.Т. Качество аудиторской деятельности: проблемы и решения // Внедрение Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в кредитной организации. 2006. № 5.

⁴ Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements. 2008 Edition, New York: IFAC, 2008. (www.ifac.org).

⁵ Гутцайт Е.М. Внешний контроль за качеством аудита // Аудиторские ведомости. 2004. № 4.

⁶ Там же.

⁷ Голосов О.В., Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, стандарты, контроль, эффективность, кризис. М., 2005.