

# ПРОВЕРКА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ РАБОТЫ СО СТОРОНЫ САМОРЕГУЛИРУЕМОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

## CHECKING THE INTERNAL AUDIT WORK QUALITY CONTROL BY SELF-REGULATORY ORGANIZATION

*В статье описан порядок проверки системы внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций. Рассмотрены виды внутрифирменного контроля аудиторской деятельности, методы работы проверяющих сотрудников.*

*Ключевые слова:* аудит, контроль качества аудита, проверка СРО, СРО аудиторов.

*This article discusses an order of monitoring the internal quality control system of auditing organizations. Here consider kinds of internal control of auditing activities, operating procedures of inspectors.*

*Key words:* audit, quality control of auditing, examination by SRO, SRO of auditors.

Качество работы любой аудиторской организации в первую очередь зависит от добросовестности и исполнительности ее сотрудников. Качественная работа должна осуществляться не только в вопросе выполнения аудиторских заданий, полученных у заказчиков, но и в таких аспектах, как разработка внутрифирменных стандартов аудиторской организации, подбор высококвалифицированных и молодых кадров, поддержание и развитие системы внутреннего контроля качества. Последнему моменту и будет посвящена научная статья. Мы рассмотрим методы, используя которые, внешние контролеры качества могут сделать вывод о качестве системы внутрифирменного контроля аудиторской организации. В статье будут рассмотрены не только непосредственные действия сотрудников аудиторской компании, ответственных за внутренний контроль качества, но и ряд организационно-методических положений, наличие которых необходимо для эффективной работы аудиторов.

Первым пунктом в процессе изучения системы внутреннего контроля, является выяснение внешними контролерами факта существования в

аудиторской организации специализированной структуры. Подобная служба должна нести ответственность за обеспечение внутреннего контроля качества аудита. Затем необходимо рассмотреть, в какой форме организована система внутреннего контроля качества аудиторской деятельности. В зависимости от данной формы контролеры качества аудита осуществляют проверку документов, составляемых собственными контролерами качества аудиторской фирмы.

Первой формой организации внутренней службы качества аудита является структурное подразделение. Особенность его состоит в следующем: контролем качества работы аудиторов занимаются несколько профессионалов, образующих собой систему разделения полномочий. Такие отделы могут быть построены в иерархической форме, в зависимости от величины структурного подразделения. Контролеры качества отвечают на вопрос о достаточности специалистов, отслеживающих качество аудиторских заданий. Проверяющие из саморегулируемых организаций могут прийти к выводу, что отдел внутреннего аудита требуется расширить или наобо-

---

**Овсийчук Вадим Ярославович** – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой экономического анализа и аудита Российского университета кооперации, e-mail: [vovsiychuk@rucoop.ru](mailto:vovsiychuk@rucoop.ru); тел.: 8 (495) 640-57-11.

**Ovsiychuk V.Y.** – Doctor of Science (Economics), professor, head of chair of economic analysis and audit, Russian University of Cooperation.

**Трусов Юрий Александрович** – аспирант кафедры экономического анализа и аудита Российского университета кооперации, e-mail: [vovsiychuk@rucoop.ru](mailto:vovsiychuk@rucoop.ru); тел.: 8 (495) 640-57-11.

**Trusov Y.A.** – postgraduate student, chair of economic analysis and audit, Russian University of Cooperation.

рот – перевести сотрудников в другие отделы. Однако во втором случае контролеры не должны выражать мнение об излишнем количестве работников, так как аудиторская организация сама решает проблемы чрезмерности или достаточности финансирования той или иной службы. В ходе изучения документов, внешние контролеры рассматривают положение о структурном подразделении по внутреннему контролю качества работы аудиторов, должностные инструкции сотрудников. Эти документы сравниваются с отчетами внутренних контролеров по форме и наличию основных разделов.

Второй формой организации системы внутреннего контроля является содержание в штате аудиторской компании одного человека, ответственного за контроль качества аудита. В этом случае внешние контролеры также проверяют должностные инструкции указанного работника, приказ о его назначении и его полномочиях, а также наличие задокументированных выводов по результатам внешних проверок. Особенностью проверки данной структуры внутреннего контроля со стороны саморегулируемой организации аудиторов является фактическое установление роли внутреннего контролера в проверяемой аудиторской организации. Важно убедиться, что назначенная штатная единица не была введена «для галочки», что работа внутреннего контролера проводится постоянно, он независим от аудиторских групп, осуществляющих аудиторские проверки. Косвенным подтверждением качественной работы для внешних контролеров могут служить следующие факты:

- аудиторской организацией представлены к проверке рабочие документы внутренних контролеров качества по каждому аудиторскому заданию;
- в организации установлен порядок составления и передачи отчетов внутренних контролеров руководству, исключающий возможность получения текста этих отчетов иными лицами;
- установлены случаи наложения штрафных санкций, выговоров, предупреждений на аудиторов, нарушивших положения о качестве работы аудиторов, в том числе внутренние стандарты аудита компании;
- в процессе проверки профессионализма сотрудников аудиторской фирмы, внешние контролеры убедились в том, что сотрудник, ответственный за проверку качества работы в аудиторской организации, имеет высокую квалификацию и большой опыт в области аудита.

Существует и третий тип систем внутреннего контроля – это фактическое отсутствие отделов или ответственных лиц. В данном случае, внешние контролеры качества сразу должны сделать пометку в своих рабочих документах о нарушении нормативно-правовых актов в

сфере аудита и невозможности выражения положительного мнения о состоянии внутреннего контроля качества работы аудиторов. К сожалению, организационная форма индивидуальных аудиторов такова, что контроль над своей работой специалист обеспечивает самостоятельно. Это, по сути, также является фактом отсутствия внутреннего контроля деятельности, однако не противоречит законодательству.

После установления формы внутреннего контроля качества аудита в проверяемой организации, контролеры качества должны определить те процедуры, которые направлены на соблюдение профессиональных требований сотрудниками проверяемого объекта. В первую очередь, данные процедуры должны быть направлены на обеспечение соблюдения требований, установленных законодательно, например, требований независимости, честности, объективности и других. Если внутренние правила предусматривают дополнительные требования, контролеры качества рассматривают и процедуры, гарантирующие их обеспечение. Таким образом, в результате использования описанного метода контроля качества, проверяющие получают список процедур, которые побуждают аудиторов выполнять профессиональные требования. Руководитель группы контроля качества, как самый опытный специалист делает вывод о достаточности этих процедур для обеспечения качества работы аудиторов.

В настоящее время существуют разные типы аудиторских аттестатов. Одни из них относятся к устаревающему типу. Таковыми являются аттестаты, предполагающие определенные ограничения в проверке компаний, являющихся кредитными или страховыми учреждениями, либо акции которых обращаются на рынке ценных бумаг, либо прочие организации, указанные в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности»[1]. Существуют и аттестаты нового образца, при наличии которых аудиторы могут проверять своих клиентов независимо от характера его деятельности. Все перечисленные виды аудиторских аттестатов действовали в предыдущие годы и действуют в настоящее время. Поэтому для контролеров качества работы аудиторов важно проверить соблюдение требования об участии в исполнении аудиторских заданий тех аудиторов, которые имеют аттестат соответствующего образца. Это не означает, что все члены групп аудиторов должны иметь разрешающий документ, но такие аудиторы должны участвовать в каждой из проверок.

Одним из основных документов, соблюдение которого является показателем качества для аудиторов, является Кодекс этики аудиторов. В нем установлено, что аудиторские организации и аудиторы разрабатывают критерии подбора клиентов. Таким образом, при несоответствии этим критериям, договор с предполагаемым аудируе-

мым лицом на проведение аудиторской проверки или выполнение иного задания не может быть заключен. По данному пункту для контролеров качества аудиторской деятельности важно выяснение двух вопросов. Они должны определить, установлены ли данные критерии должным образом, понятны ли они и недвусмысленны. Второе, и более важное – это рассмотрение случаев отказа в заключении договора с заказчиком по причине предполагаемого нарушения внутренних требований к клиенту. Контролеры качества проверяют также наличие документов, подтверждающих осуществление процедур подбора юридических лиц, которым уже оказаны аудиторские и сопутствующие услуги.

Рассмотрение работы системы внутреннего контроля не должно проводиться исключительно со стороны саморегулируемых организаций аудиторов или Федерального органа. В первую очередь это должно входить в обязанности руководства аудиторской организации. Члены группы по внешнему контролю качества должны убедиться, что в проверяемой организации регулярно осуществляются мероприятия по подтверждению надежности и эффективности системы внутреннего контроля качества аудита. Под регулярностью понимаются не только плановые процедуры, но также и внеплановые действия руководства аудиторских организаций. Для исследования данного вопроса внешние контролеры качества аудита проверяют документы, устанавливающие сроки и лиц, рассматривающих систему внутреннего контроля качества. Вероятно, что подобными документами в аудиторской фирме будут приказы руководителя организации. Затем внешние контролеры должны убедиться, что назначенные лица составляли рабочие документы по проверке системы и представляли отчет руководителю.

В аудиторской организации все сотрудники, принимающие участие в аудиторских заданиях, должны быть ознакомлены с положениями внутрифирменных стандартов качества работы аудиторов. Указанные положения содержат основы работы аудиторской организации. Контролеры качества должны убедиться, что аудиторы изучили и обязались соблюдать внутренние стандарты. Основными методами, подтверждающими факт ознакомления сотрудников аудиторской компании с текстом внутренних стандартов являются два: просмотр ознакомительных листов и анкетирование. Первый метод служит для проверки наличия подписи сотрудника в том, что он прочитал и обязуется исполнять требования каждого внутрифирменного стандарта. Анкеты составляются внешними контролерами на основе положений внутренних стандартов. Они содержат 10-15 вопросов по тексту внутренних правил качества работы и служат для подтверждения фактических знаний аудиторов и их ассистентов в об-

ласти положений внутренних стандартов аудита. Исполнение внутренних стандартов на практике, при проверке эффективности работы системы контроля качества аудита, внешние контролеры не рассматривают.

Как правило, состав любой аудиторской группы можно разделить на три части. Это руководитель группы, аудиторы и ассистенты аудиторов. Такое разделение не случайно, оно основано на разном уровне подготовки профессионалов и соответственно величине их ответственности. Для контролеров качества работы аудиторов важно, чтобы роль каждого члена аудиторской группы была закреплена в соответствии с мерой ответственности. Говоря более конкретно – задачей системы внутреннего контроля является закрепление за каждой должностью определенных обязанностей. Этот момент в документальном плане освещается нормативными документами службы внутреннего контроля аудиторской организации. В результате, еще до начала выполнения аудиторских заданий и составления программы аудита, каждый член аудиторской группы знает и готовится к получению личного задания, понимает круг своих обязанностей. Контролеры качества должны обратить особое внимание на закрепление за сотрудниками аудиторской организации следующих обязанностей:

- контроль за выполнением плана и программы аудита;
- разрешение вопросов, возникающих в процессе проведения проверки;
- внесение корректировок в общий план и программу аудита по результатам событий, выявленных в ходе аудита.

Следующим этапом внешнего контроля качества аудиторской деятельности в рамках изучения системы внутреннего контроля является проверка порядка консультирования сотрудников аудиторской организации по сложным вопросам. Для начала контролеры качества должны проверить, осуществляются ли консультации сотрудников и в какой форме это происходит. Так в аудиторской организации может быть создано специальное подразделение или назначены высококвалифицированные специалисты. Но чаще, по соображениям экономии, аудиторов консультируют более опытные в конкретном вопросе сотрудники. Контрольная группа выясняет, как в ходе аудиторской проверки проводятся консультации, делается ли это на постоянной основе, планомерно или в момент возникновения сложной ситуации. Также проверяются по наличию и форме документы, которые регламентируют консультативную работу и вопросы, по которым велось обсуждение. Косвенным подтверждением возможности консультирования своих сотрудников будет созданная в аудиторской организации база данных, содержащих слож-

ные вопросы, ответы на которые не раскрываются однозначно в нормативно-правовых документах, но даны ранее другими аудиторами.

Наиболее близким по характеру рассмотрения внешним контролем качества будет вопрос решения аудиторами разногласий во мнениях. В проверяемой аудиторской организации должен существовать отлаженный механизм выработки и принятия единого решения по каждому вопросу. Соответственно, контролеры качества изучают наличие в организации положений, устанавливающих порядок решения разногласий аудиторов, назначающих лиц, мнение которых является окончательным и становится мнением всей аудиторской организации. Документирование решений споров важно, в первую очередь, для самой аудиторской организации, так как позволяет избежать повторяемости процедур нахождения верного мнения по вопросу, уже обсуждавшемуся ранее. Также это позволяет быть аудиторами последовательными при оценке повторяющихся сложных ситуаций.

Контролеры качества должны убедиться, что после того, как группа аудиторов пришла к единому мнению по спорному вопросу, не сложилась ситуация, при которой аудиторы на практике используют свое личное мнение. Необходимо убедиться, что высказывая мнение аудиторской фирмы, используется именно единая, проработанная в группе идея, приводящая к решению проблемы. В рамках рассмотрения системы внутреннего контроля качества аудита, не переходя к проверке конкретного аудиторского задания, однозначно нельзя заявить об использовании или неиспользовании единого мнения от имени организации. Однако контролеры качества могут провести опрос рядовых аудиторов по данному вопросу. Учитывая, что проверки со стороны саморегулируемых организаций проводятся комплексно, с использованием всех методов контроля качества работы, в процессе рассмотрения выполнения отдельных аудиторских заданий, можно более точно убедиться в использовании единого мнения по возникающим сложным ситуациям.

Перечисленные способы проверки системы внутреннего контроля относятся к организации и установлению основополагающих контрольных функций. Но, в задачи внутренних контролеров входит и обеспечение оперативного контроля в момент проведения аудиторских проверок. В данном случае внешние проверяющие должны использовать соответствующие методы, целью которых является рассмотрение качества надзора над аудиторами в момент проведения проверки.

Первым из методов, применяемых проверяющими, является наличие порядка назначения определенного лица руководителем проверки. В частности, в процессе назначения должны соблю-

даться установленные организационной документацией аудиторской организации правила, обеспечивающие назначение наиболее подходящего человека. Контролеры качества должны перечислить документы, которые обеспечивают данный порядок. В том случае, если организационно-распорядительные положения аудиторской организации являются недостаточными, по мнению контролеров качества, делается пометка в рабочих документах контрольной группы об отсутствии в проверяемой организации порядка назначения руководителей проверки.

Также необходимо проверить, назначают ли на каждое аудиторское задание специалисты, в обязанности которых входит обеспечение качества работы. Каждое аудиторское задание должно сопровождаться подобным сотрудником, который несет ответственность за качество выполненной работы. Тот факт, что подобные обязанности возлагаются не на руководителя аудиторской группы, а на другого высокопрофессионального специалиста, является для внешних контролеров качества положительным, увеличивающим вероятность качественной работы аудиторов. Положительным является тот факт, когда этот человек входит в штат отдела по контролю качества и проводит оперативный контроль, то есть во время исполнения аудиторского задания.

Среди организационных документов контролеры качества должны также изучить графики назначений в группы аудиторов. Существующий порядок назначений должен предполагать требование о ротации аудиторов при назначении на проверку к одному и тому же клиенту в разные временные периоды. Внешние контролеры качества рассматривают наличие системы утверждения в должности аудиторов по принципу навыки – сложность. Другими словами порядок должен предусматривать назначение на задание преимущественно таких аудиторов, знания которых в сфере деятельности аудируемого лица наиболее глубоки. Но, в первую очередь, должно быть прописано требование соблюдения конфликта интересов, под которым подразумевается отсутствие родственных, деловых или иных связей между аудитором и клиентом, которые могут повлиять на объективность первого. Все критерии составления графиков назначений могут быть выделены в приложениях к ним или стандартах качества аудита. Внешние контролеры, при наличии такого перечня критериев могут, выбрав несколько аудиторов по графику, проследить, соблюдается ли установленный порядок назначений.

В процессе работы руководство любой аудиторской организации может сталкиваться с вопросами ненадлежащего исполнения обязанностей своих сотрудников. В целях устранения подобных случаев, служба внутреннего контроля должна разработать, а внешние конт-

ролеры проверить, ряд процедур, которыми можно наказывать неисполнительность сотрудников или поощрять стремление к качеству работы. Внешние контролеры качества при рассмотрении этого вопроса должны оценить, насколько принятые процедуры:

- соответствовать законодательству Российской Федерации в сфере труда;
- будут эффективны в конкретной аудиторской организации.

При осуществлении внешней проверки качества работы службы внутреннего контроля следует исследовать документы, составляемые внутренним контролером, по форме. А именно, назначение документа должно быть понятно, личность составителя легко идентифицируема, а выводы заверены подписью. Нарушение подобного порядка составления рабочих документов внутреннего контролера качества может привести к безответственному отношению к процедурам контроля и, как следствие, снижению качества работы всей аудиторской организации. В своих отчетах внешние контролеры должны обратить внимание на конкретные документы, содержащие недочеты в заполнении.

Следующим методом контроля, применяемым внешними проверяющими, является рассмотрение процедуры учета рабочего времени аудиторов и их ассистентов. От полноты и прозрачности документооборота в вопросе учета рабочего времени зависит справедливость оценки труда сотрудников, что в свою очередь ведет к пониманию аудиторами своей важности для организации. В данном случае внешний контроль качества аудита охватывает документы, по характеру схожие с графиками учета отработанного времени. Отсутствие таких форм дает повод сотрудникам, участвовавшим в проверках, усомниться в правильности оценки их труда, а это может косвенно отразиться на качестве работы всей аудиторской группы.

Внешние проверяющие качества в процессе рассмотрения работы внутренних контролеров не должны ставить перед собой задачу полного слежения за их деятельностью. Но обратить внимание на ряд основных вопросов нужно обязательно. Так, внешние контролеры должны убедиться, что их коллеги из аудиторской организации осуществляли прослеживание за выполнением плана и программы аудита. Контрольной группе должны быть предоставлены документы, подтверждающие факт проверки внутренними контролерами аналитических расчетов аудиторских рисков, уров-

ня существенности, уровня точности. Выводы по данным документам целесообразно делать только после проверки указанных расчетов на конкретных примерах заданий. Также внешние контролеры должны убедиться, что после окончания каждого аудиторского задания проводится оценка собранных аудиторских доказательств, сравнение выводов, сделанных аудиторами в рабочих документах с отчетами, выдаваемыми клиентам. Обращаем особое внимание, что внешние контролеры качества не осуществляют подобную оценку. Они должны убедиться, что внутренние контролеры производят такую проверку.

Подавляющее большинство аудиторских проверок выявляет значительные или незначительные ошибки в бухгалтерском учете и отчетности аудируемого лица. По наиболее существенным из них аудиторы дают рекомендации по устранению нарушений в проверяемой отчетности и избеганию ошибок в будущем. Задача внешних контролеров качества аудита – проверить, выражают ли внутренние контролеры мнение об эффективности данных рекомендаций и их возможном влиянии на финансовую отчетность аудируемого лица. В случае привлечения сторонних аудиторов к осуществлению задания, внутренние контролеры проверяемой аудиторской организации могут составлять рабочие документы, в которых выражается оценочное мнение о качестве работы других аудиторов. Внешним контролерам в данном случае важно запросить эти документы, и, не подтверждая мнения внутренних контролеров, убедиться в их наличии.

Подводя итог описанию методов контроля качества работы системы внутреннего контроля аудиторской организации можно сделать вывод о том, что, как и после проверки положений внутрифирменных стандартов, невозможно однозначно говорить о высоком или низком качестве работы аудиторов. Единственная оговорка может быть в случае, когда внешние контролеры приходят к выводу, что указанная система является идеальной и проверка отдельных аудиторских заданий будет лишь формальностью. Но, как подсказывает опыт, в мире идеального мало. Поэтому оценка системы внутреннего контроля обеспечивает внешних проверяющих уверенностью в недопустимости профессиональных ошибок со стороны аудиторов и их ассистентов в проверяемой аудиторской организации, но данная уверенность является лишь частью общего итога и более того может не совпадать с заключительным мнением о состоянии работы аудиторской организации.

#### Список использованной литературы:

1. Об аудиторской деятельности [Текст] : Федеральный закон от 30.12.08 г. № 307-ФЗ / / Собрание законодательства Российской Федерации. – 2002.

2. О саморегулируемых организациях [Текст] : Федеральный закон РФ от 01.12.07 г. № 315-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2007.
3. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Текст]: постановление Правительства РФ от 23.09.02 № 696 // Собрание законодательства. – 2002.
4. Овсийчук В.Я. Внутрихозяйственный контроль как элемент управленческого учета [Текст] / В.Я. Овсийчук // *Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики*. – 2012. – № 5.
5. Овсийчук В.Я. Методика оперативного контроля за исполнением бюджетов отрасли растениеводства [Текст] / В.Я. Овсийчук // *Вестник Университета (Государственный университет управления)*. – 2007. – Т. 1. – №19. – С. 277-282.
6. Овсийчук В.Я. Функциональные особенности бухгалтерской службы в системе внутрихозяйственного контроля сельскохозяйственных организаций [Текст] / В.Я. Овсийчук // *Вестник Университета (Государственный университет управления)*. – 2007. – Т. 2. – №20. – С. 207-210.

References:

1. Ob auditorskoy deyatel'nosti [Tekst] : Federal'nyy zakon ot 30.12.08 g. № 307-FZ // *Sobranie zakonodatel'stva Rossiyskoy Federatsii*. – 2002.
2. O samoreguliruemymkh organizatsiyakh [Tekst] : Federal'nyy zakon RF ot 01.12.07 g. № 315-FZ // *Sobranie zakonodatel'stva Rossiyskoy Federatsii*. – 2007.
3. Ob utverzhdenii federal'nykh pravil (standartov) auditorskoy deyatel'nosti [Tekst]: postanovlenie Pravitel'stva RF ot 23.09.02 № 696 // *Sobranie zakonodatel'stva*. – 2002.
4. Ovsyichuk V.Ya. Vnutrikhozyaystvennyy kontrol' kak element upravlencheskogo ucheta [Tekst] / V.Ya. Ovsyichuk // *Fundamental'nye i prikladnye issledovaniya kooperativnogo sektora ekonomiki*. – 2012. – № 5.
5. Ovsyichuk V.Ya. Metodika operativnogo kontrolya za ispolneniem byudzhetrov otrasli rasteniyevodstva [Tekst] / V.Ya. Ovsyichuk // *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyy universitet upravleniya)*. – 2007. – Т. 1. – №19. – S. 277-282.
6. Ovsyichuk V.Ya. Funktsional'nye osobennosti bukhgalterskoy sluzhby v sisteme vnutrikhozyaystvennogo kontrolya sel'skokhozyaystvennykh organizatsiy [Tekst] / V.Ya. Ovsyichuk // *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyy universitet upravleniya)*. – 2007. – Т. 2. – №20. – S. 207-210.

Материал поступил в редакцию: 29.11.2013 г.