

УДК 657.6

**ВНЕШНИЙ КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА:  
ЭТАПЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ****Б.А. Аманжолова**Новосибирский государственный технический университет  
E-mail: amanzholova@corp.nstu.ru**П.А. Неверов**Финансовый университет при Правительстве РФ  
Барнаулский филиал  
E-mail: neverov\_78@mail.ru

В статье осуществлен анализ развития внешнего контроля качества аудиторской деятельности в России. Авторами анализируется правовое поле функционирования аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов): от Временных правил до действующей редакции закона «Об аудиторской деятельности». Для определения перспектив внешнего контроля качества аудита осуществлен анализ показателей, характеризующих современное состояние системы внешнего контроля и структуры аудиторских заключений, демонстрирующей результаты деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

*Ключевые слова:* аудит, внешний контроль, качество аудита, саморегулируемые организации аудиторов, аудиторское заключение.

**EXTERNAL AUDIT QUALITY CONTROL:  
STAGES AND DEVELOPMENT PROSPECTS****B.A. Amanzholova**Novosibirsk State Technical University  
E-mail: amanzholova@corp.nstu.ru**P.A. Neverov**Financial University under the Government of the Russian Federation  
Barnaul Branch  
E-mail: neverov\_78@mail.ru

The article presents the analysis of the development of external quality control of auditing activity in Russia. The authors analyze legal framework of audit organizations and individual auditors starting from Provisional regulations to the current edition of the law «Concerning auditing activities». To determine the prospects of external audit quality control the authors studied the indicators characterizing the current condition of external control system and reviewed the structures of audit reports that show the results of activity of audit organizations and individual auditors.

*Key words:* audit, external control, quality of audit, self-regulatory organizations of auditors, audit report.

Контроль качества аудиторской деятельности для российского аудита явление новое и развивающееся одновременно с реформированием института независимого финансового контроля. Так, в своем интервью газете «Известия» директор Департамента регулирования бухгалтерского учета,

финансовой отчетности и аудиторской деятельности Л.З. Шнейдман достаточно четко отражает концепцию внешнего контроля качества аудита. «Меры, которые принимаются государством в последние годы (с момента вступления в силу действующего закона об аудиторской деятельности, с 2009 г.), направлены как раз на развитие российских аудиторских организаций, на то, чтобы они приобрели те характеристики, которые сегодня выгодно выделяют так называемых иностранных аудиторов. Иностранные аудиторы работают по международным стандартам аудита, и переход на международные стандарты аудита нужен, прежде всего, российским организациям. Будут российские аудиторы работать по международным стандартам – одно из конкурентных преимуществ иностранных аудиторов исчезнет. Когда вводятся дополнительные, более жесткие требования к системе внутреннего и внешнего контроля качества работы аудитора, это преследует только одну цель: мы хотим, чтобы повышалось качество услуг, оказываемых российскими аудиторскими организациями» [4].

Анализ нормативного регулирования и практики осуществления контроля качества аудиторской деятельности позволяет признать существование зависимости между степенью регламентации внутреннего и внешнего контроля качества и фактической организацией контроля [1]. Очевидно, что существует объективная необходимость контроля качества со стороны заказчиков и потребителей аудиторских услуг (пользователи аудиторских услуг), однако поддержание высокого уровня качества аудиторских услуг возможно лишь при согласовании интересов пользователей аудиторских услуг и потенциала аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов). При этом результатом согласования интересов и потенциала субъектов аудиторской деятельности выступает законодательная и нормативная база, учитывающая изобилие факторов, определяющих параметры соблюдения интересов пользователей аудиторских услуг.

Для подтверждения этой гипотезы нами осуществлен анализ эволюции законодательного и нормативного регулирования внутреннего и внешнего контроля качества аудиторских услуг.

Первые нормативные документы, регулирующие аудиторскую деятельность, принятые в период становления аудита (1993 г. – август 2001 г.): Временные правила аудиторской деятельности в РФ и 37 Российских правил (стандартов) аудиторской деятельности (РПСАД). Из РПСАД можно выделить несколько стандартов, которые регулировали контроль качества аудита.

1. Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 15.07.1998 Протокол № 4).

2. Внутрифирменный контроль качества аудита (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 15.07.1998 Протокол № 4).

3. Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20.10.1999 Протокол № 6).

Безусловно, Временные правила и перечисленные стандарты сыграли важную и своевременную роль в становлении аудита в России, однако

к 2000 г. уже не отражали в полной мере сложившихся условий на рынке аудиторских услуг, наблюдалось отставание по ряду существенных понятий от практики аудиторской деятельности, в том числе в области контроля качества аудита.

Новым этапом в развитии внешнего контроля качества аудиторской деятельности стало принятие в 2001 г. Федерального закона № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», а также федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Можно утверждать, что с этого периода в нашей стране, по сравнению с европейскими странами, стало уделяться больше внимания контролю качества аудита, который в настоящий момент рассматривается в двух плоскостях: внутренний контроль и внешний контроль качества аудиторской деятельности.

На современном этапе нормативное регулирование контроля качества аудита включает в себя ряд документов:

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», статья 10 «Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов».

2. ФПСАД № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту», утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации от 19.11.2008 № 863.

3. ФПСАД № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях», утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации от 22.07.2008 № 557.

4. ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля», утвержденный приказом Минфина РФ от 24.02.2010 № 16н.

5. Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля качества работы аудиторской организации, одобренные Советом по аудиторской деятельности Минфина РФ 26.11.2009, протокол № 80.

6. Кодекс профессиональной этики аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности 22.03.2012, протокол № 4).

Анализ состояния нормативно-правовой базы и результатов внешнего контроля качества аудита позволяет констатировать конкретизацию параметров контроля в соответствии с развитием аудиторской деятельности. Возникает вопрос: соответствует ли нормативно-правовая база, регламентирующая организацию внешнего контроля качества, современным требованиям и состоянию рынка аудиторских услуг? Для ответа на этот вопрос нами осуществлен анализ некоторых показателей, характеризующих аудиторскую деятельность в сопоставлении с нормами, регулируемыми внешним контролем качества аудита.

В целях систематизации изменений нормативно-правовой базы и результатов внешнего контроля качества аудиторской деятельности представим результаты исследования с условным делением на две части: первая – до принятия Федерального закона 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», вторая – с 2010 г., отражающего изменения, связанные с выделением в ка-

честве нового органа регулирования аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов.

Система внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (проверки качества работы внешними проверяющими), которая функционировала до 2010 г., устанавливалась уполномоченным федеральным органом – Министерством финансов России. Внешние проверки проводились также Министерством финансов России, либо право проведения таких проверок делегировалось аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям (в отношении участников этих объединений): Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБР), Аудиторская палата России (АПР), Московская аудиторская палата (МоАП), Российская коллегия аудиторов (РКА), Национальная федерация консультантов и аудиторов (НФКА), Институт профессиональных аудиторов России (ИПАР). Уклонение от проведения внешней проверки качества работы или непредставление внешним проверяющим всей необходимой для проверки документации или иной требуемой информации могло служить основанием аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

Предметом внешнего контроля качества работы являлась проверка соблюдения аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами требований: Федерального закона № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и иных законодательных актов по вопросам аудиторской деятельности, федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, других нормативных правовых актов по вопросам аудиторской деятельности, Кодекса этики аудиторов России.

Система внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов определена следующими документами, одобренными Советом по аудиторской деятельности при Минфине России: Временными методическими рекомендациями и программой проведения аккредитованными при Минфине России профессиональными аудиторскими объединениями проверки качества аудиторских услуг; Временной программой обучения контролеров качества в аккредитованных профессиональных аудиторских объединениях. Приказом Минфина России от 29 декабря 2006 г. № 187н утверждена программа повышения квалификации аудиторов «Обучение контролеров качества аккредитованных при Минфине России профессиональных аудиторских объединений».

Проведем анализ ежегодных отчетов, предоставляемых в Минфин России аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями (рис. 1) [5].

Исследуя динамику проведенных внешних проверок качества работы аудиторских организаций, можно заметить увеличение количества проводимых проверок по всему анализируемому периоду за исключением 2009 г., в котором произошло сокращение на 8 %. Уменьшение количества проведенных проверок имело место во всех профессиональных объединениях аудиторов и аудиторских организаций, за исключением АПР.

Абсолютное большинство внешних проверок качества было проведено в малых аудиторских организациях. Лишь 9 % проверенных аудиторских организаций проводили аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности



Рис. 1. Количество внешних проверок качества работы аудиторских организаций, проведенных профессиональными объединениями за 2006–2009 гг.

общественно значимых организаций (кредитных и страховых организаций, организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованном финансовом рынке, др.). Проверками были охвачены аудиторские организации, расположенные во всех федеральных округах.

Из общего количества внешних проверок качества работы 99 % являлись плановыми, 1 % – проведены по поручениям Министерства финансов России и на основании поступивших в профессиональные объединения auditors и аудиторских организаций жалоб.

Наиболее существенные недостатки в работе аудиторских организаций и индивидуальных auditors выявлены проведенными за исследуемый период проверками, а также отмечают экспертами по вопросам аудиторской деятельности в следующих областях: проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности; составление аудиторского заключения; независимость и профессиональная этика [5].

Можно предположить наличие связи между характером замечаний и содержанием рекомендаций Министерства финансов аудиторским организациям, индивидуальным auditors, auditors по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности. Анализ текстов рекомендаций за период с 2004 по 2008 г. демонстрирует отсутствие разделов, посвященных независимости и профессиональной этике. Также в рекомендациях за период 2004–2009 гг. не уделено внимания составлению аудиторского заключения, только в рекомендациях 2004–2005 гг. присутствует пункт «Существенность положений, модифицирующих аудиторское заключение».

Аспекты контроля качества проведения аудита, отражаемые в рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным auditors, auditors по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2004–2013 гг., представлены в табл. 1.

По данным, представленным в табл.1, можно проследить динамику увеличения общего количества разделов, посвященных контролю качества.

Таблица 1

**Рекомендации по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций с выделением разделов по контролю качества за 2004–2013 гг.**

| Аудируемый период | Разделы по контролю качества, представленные в рекомендациях по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций |                         |   |  |   |  |
|-------------------|--|-------------------------|---|--|---|--|
|                   | Соблюдение Кодекса этики аудиторов России  | Документирование аудита | Независимость аудиторской организации, аудитора | Соблюдение федеральных стандартов аудиторской деятельности – в части контроля качества | Контроль соблюдения этических требований участниками аудиторской группы | Периодическая смена лица, ответственного за проведение аудита бухгалтерской отчетности |
| 2004 г.           | –  | –                       | –   | –  | –   | –  |
| 2005 г.           | –  | –                       | –   | –  | –   | –  |
| 2006 г.           | –  | –                       | –   | –  | –   | –  |
| 2007 г.           | +  | +                       | –   | –  | –   | –  |
| 2008 г.           | –  | –                       | –   | –  | –   | –  |
| 2009 г.           | –  | –                       | +   | ФПСАД № 34   | –   | +  |
| 2010 г.           | +  | –                       | –   | ФПСАД № 34, 7  | –   | –  |
| 2011 г.           | +  | –                       | –   | ФПСАД № 34, 7  | –   | –  |
| 2012 г.           | +  | –                       | +   | ФПСАД № 7  | –   | –  |
| 2013 г.           | +  | –                       | +   | ФПСАД № 34, 7  | +   | +  |

*Примечание.* «–» – раздел в методических рекомендациях отсутствует; «+» – раздел в методических рекомендациях раскрыт; \* – прямых указаний на осуществление мероприятий по контролю качества нет.

Особенно заметно, что в 2012–2013 гг. контролю качества уделяется большее внимание, это также заметно по уменьшению количества выявленных нарушений (см. табл. 3).

Начиная с 2010 г., в аудиторской деятельности произошли значительные изменения, в том числе во внешнем контроле качества аудита. Ключевая роль в организации внешнего контроля качества аудиторской деятельности отводится новому органу – саморегулируемым организациям аудиторов.

Саморегулируемая организация аудиторов в соответствии с принципами осуществления внешнего контроля качества работы и требованиями к его организации устанавливает правила организации и осуществления внешнего контроля качества работы своих членов, определяющие, в частности, формы внешнего контроля, сроки и периодичность проверок, в том числе проверок, осуществляемых членами саморегулируемой организации аудиторов в отношении других членов этой организации. Порядок назначения и осуществления проверки аудиторской организации уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору, перечень типовых вопросов программы указанной проверки, а также порядок оформления ее результатов устанавливаются уполномоченным федеральным органом.

По состоянию на 31 мая 2014 г. в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов включены сведения о следующих саморегулируемых организациях аудиторов (СОА) – некоммерческих партнерствах: «Аудиторская палата России» (АПР), «Институт Профессиональных Аудиторов» (ИПАР), «Московская аудиторская палата» (МоАП), «Российская



Таблица 2

**Динамика количества членов аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов за 2010–2014 гг.**

| СОА  | Аудиторские организации [2, 8], количество, шт. |               | Изменения (+; -) | Индивидуальные аудиторы [3], количество, чел. |               | Изменения (+; -) | Всего аудиторов и ИП на 30.06.2014 | Аудиторы, имеющие единый аттестат на 30.06.2014 | Доля аудиторов имеющих единый аттестат, % |
|------|---|---------------|------------------|---|---------------|------------------|------------------------------------|---|---|
|      | на 31.01.2010                                   | на 30.06.2014 |                  | на 31.12.2009                                 | на 30.06.2014 |                  |                                    |   |   |
| ААС  | 330   | 1367          | 1037             | 67  | 257           | 190              | 4613                               | 358   | 8   |
| АПР  | 1099  | 951           | -148             | 26  | 129           | 103              | 6141                               | 1402  | 23  |
| ИПАР | 229   | 296           | 67               | 49  | 126           | 77               | 2410                               | 450   | 19  |
| МоАП | 844   | 1555          | 711              | 20  | 142           | 122              | 5541                               | 666   | 12  |
| РКА  | 699   | 872           | 173              | 149   | 167           | 18               | 3592                               | 371   | 10  |

Коллегия аудиторов» (РКА), «Аудиторская Ассоциация Содружество» (ААС). Динамика изменения количества членов аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов СОА представлена в табл. 2.

Анализируя данные, представленные в табл. 2, можно утверждать, что заметна положительная тенденция увеличения численности членов аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов по сравнению с 2009 г., за исключением снижения количества членов – аудиторских организаций Аудиторской палаты России на 13,5 %.

При этом в составе Аудиторской палаты России самая высокая доля в общем количестве аудиторов, имеющих единый аттестат 23 %. Анализ требований к претендентам и процедуры сдачи квалификационного экзамена позволяет нам предположить наличие связи между численностью аудиторов, имеющих единый аттестат, количеством и характером выявленных нарушений.

В настоящее время внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых организаций, помимо саморегулируемых организаций аудиторов, осуществляет также Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор). Под общественно значимыми организациями понимаются организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах, иные кредитные и страховые организации, негосударственные пенсионные фонды, организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 %, государственные корпорации и компании. В целях обеспечения корректности результатов анализа необходимо отметить, что Росфиннадзор осуществляет контроль качества с 2012 г.

Плановая внешняя проверка качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора, за исключением аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, осуществляется не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год. Плановые внешние проверки качества работы каждой

аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, осуществляются:

– саморегулируемой организацией auditors, членом которой является такая аудиторская организация, не реже одного раза в три года, но не чаще одного раза в год начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации в реестр auditors и аудиторских организаций;

– уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору не чаще одного раза в два года начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации в реестр auditors и аудиторских организаций.

Основанием для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального auditors может являться поданная в саморегулируемую организацию auditors или уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору жалоба на действия (бездействие) аудиторской организации стандартов аудиторской деятельности, правил независимости auditors и аудиторских организаций, а также кодекса профессиональной этики auditors.

Уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору обязан проинформировать саморегулируемую организацию auditors, членом которой является проверенная аудиторская организация, о результатах проверки и решении, принятом в отношении указанной аудиторской организации.

Принципы осуществления внешнего контроля качества работы и требования к организации такого контроля установлены федеральным стандартом аудиторской деятельности № 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных auditors и требования к организации указанного контроля», утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24 февраля 2010 г. № 16н. Правила организации и осуществления внешнего контроля качества работы определены саморегулируемыми организациями auditors.

Рассмотрим результаты проведения внешнего контроля качества саморегулируемыми организациями auditors (табл. 3).

Таблица 3

**Количество проведенных внешних проверок качества работы аудиторских организаций и auditors [6]**

| Саморегулируемая организация auditors | Количество проведенных проверок, ед. |         |         |         | Изменения 2013 г. к 2010 г. |       |
|---------------------------------------|--------------------------------------|---------|---------|---------|-----------------------------|-------|
|                                       | 2010 г.                              | 2011 г. | 2012 г. | 2013 г. | в ед.                       | %     |
| АПР                                   | 1989                                 | 2392    | 1542    | 1964    | -25                         | -1,3  |
| ИПАР                                  | 787                                  | 579     | 679     | 921     | 134                         | 17    |
| МоАП                                  | 1805                                 | 3203    | 1516    | 1965    | 160                         | 8,9   |
| РКА                                   | 796                                  | 919     | 587     | 706     | -90                         | -11,3 |
| ААС                                   | 316                                  | 942     | 838     | 598     | 282                         | 89,2  |
| Гильдия auditors                      | 1857                                 | –       | –       | –       | –                           | –     |
| РФН                                   | –                                    | –       | 598     | 293     | –                           | –     |



В 2013 г. по сравнению с 2010 г. количество проведенных саморегулируемыми организациями внешних проверок качества работы аудиторских организаций увеличилось за исключением Аудиторской палаты России и Российской коллегии аудиторов. Как и в предыдущие периоды, большинство внешних проверок качества в 2013 г. проведено саморегулируемыми организациями аудиторов в малых аудиторских организациях.

В 2012 г. саморегулируемыми организациями аудиторов проведено 937 проверок соблюдения аудиторскими организациями требований Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (1453 – в 2011 г.), а также 829 проверок исполнения аудиторскими организациями требований по противодействию коррупции (1427 – в 2011 г.). Все проверки по указанным вопросам проводились в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций. Меры воздействия, принятые в 2013 г., представлены в табл. 4.

В 2013 г. отмечено 282 случая уклонения аудиторских организаций от прохождения внешнего контроля качества работы. По сравнению с 2012 г. количество таких случаев возросло на 43 %. Они имели место во всех саморегулируемых организациях аудиторов: АПР – 43 случая, ИПАР – 30, МоАП – 105, РКА – 2, ААС – 94 случая.

Меры дисциплинарного воздействия приняты саморегулируемыми организациями аудиторов по результатам 6447 проверок. Эти меры приняты к 590 аудиторским организациям и 535 аудиторам.

Таблица 4

**Меры воздействия, принятые саморегулируемыми организациями аудиторов и Федеральной службой финансово-бюджетного надзора в 2013 г. в отношении аудиторских организаций и аудиторов [6]**

| Контролирующий орган | Принятые меры дисциплинарного воздействия    |                         |   |                         |          |                         |   |                         |   |                         |
|----------------------|--|-------------------------|---|-------------------------|----------|-------------------------|---|-------------------------|---|-------------------------|
|                      | Предписания, обязывающие устранить нарушения |                         | Предупреждения о недопустимости нарушений |                         | Штрафы   |                         | Приостановление членства в саморегулируемой организации аудиторов |                         | Исключение из членов саморегулируемой организации аудиторов |                         |
|                      | Аудиторы                                     | Аудиторские организации | Аудиторы                                  | Аудиторские организации | Аудиторы | Аудиторские организации | Аудиторы  | Аудиторские организации | Аудиторы  | Аудиторские организации |
| АПР                  | 0  | 0                       | 3   | 5                       | 1        | 0                       | 3   | 3                       | 15  | 20                      |
| ИПАР                 | 28   | 48                      | 6   | 26                      | 0        | 4                       | 12  | 31                      | 25  | 15                      |
| МоАП                 | 1  | 45                      | 213                                       | 117                     | 7        | 15                      | 46  | 44                      | 10  | 23                      |
| РКА                  | 2  | 5                       | 1   | 4                       | 0        | 0                       | 1   | 30                      | 30  | 13                      |
| ААС                  | 1  | 2                       | 6   | 27                      | 4        | 13                      | 0   | 44                      | 152   | 56                      |
| РФН                  | х  | 37                      | х   | 181                     | х        | х                       | х   | 32*                     | х   | 12*                     |

\* В соответствующие саморегулируемые организации аудиторов направлены обязательные к исполнению предписания.

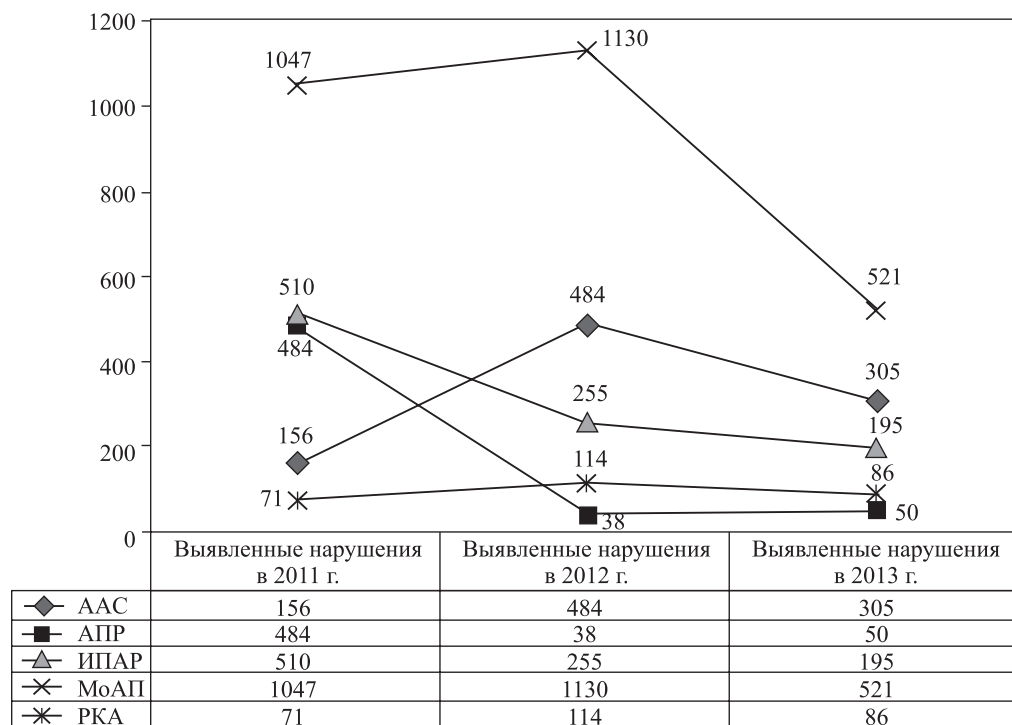


Рис. 2. Динамика выявленных нарушений СОА за 2011–2013 гг. (составлено авторами по данным из источника [6])

Представим графически динамику выявленных нарушений во временном разрезе за 2011–2013 гг. (рис. 2).

Анализируя представленные данные на рис. 2, можно определить общую положительную динамику снижения количества нарушений в 2013 г. Однако следует отметить, что в ААС количество нарушений увеличилось на 49 % и в РКА на 17 % по сравнению с 2011 г. Если рассматривать изменения по сравнению с 2012 г., то динамика меняется и у ААС, РКА нарушения значительно уменьшаются, а у АПР наоборот количество нарушений увеличивается на 24 %.

Для более детального изучения выявленных нарушений рассмотрим меры воздействия, принятые саморегулируемыми организациями аудиторов в отношении аудиторов (табл. 5).

Исследования показали, что количество выявленных нарушений аудиторами существенно сокращается в ИПАР и МоАП, однако относительный показатель, демонстрирующий удельный вес аудиторов, в отношении которых выявлены нарушения, в общем числе по состоянию на июнь 2014 г. МоАП составляет 13,5 %.

На наш взгляд, существует связь между организацией внешнего контроля качества аудита и результатами оказываемых услуг, представляемыми в аудиторском заключении. По данным официального сайта Министерства финансов осуществлен анализ структуры аудиторских заключений за период с 1 января 2012 г. по 31 декабря 2013 г. (табл. 6).

Таблица 5

**Меры воздействия, принятые саморегулируемыми организациями аудиторов  
в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»  
в отношении аудиторов (составлено авторами по данным из источников [3, 6])**

| СОА  | Выявленные нарушения |         |         | Изменение<br>2011 г.<br>к 2013 г. (+; -) | Количество<br>исключенных<br>аудиторов<br>в период<br>2009-2014 гг. | Среднее<br>количество<br>нарушений<br>за 3 года | Всего<br>аудиторов*<br>на 01.06.2014 г. | Доля аудиторов,<br>в отношении<br>которых выяв-<br>лены нарушения |
|------|----------------------|---------|---------|--|---|---|---|---|
|      | 2011 г.              | 2012 г. | 2013 г. |  |   |   |   |   |
| ААС  | 89                   | 158     | 163     | 74                                       | 622   | 137   | 6141                                    | 2.2   |
| АПР  | 28                   | 17      | 22      | -6                                       | 1429  | 22  | 2410                                    | 0.9   |
| ИПАР | 391                  | 156     | 71      | -320                                     | 93  | 206   | 5541                                    | 3.7   |
| МоАП | 670                  | 505     | 277     | -393                                     | 1085  | 484   | 3592                                    | 13.5  |
| РКА  | 5                    | 86      | 34      | 29                                       | 573   | 42  | 4613                                    | 0.9   |

\* Включая аудиторов – индивидуальных предпринимателей.

Таблица 6

**Распределение выданных аудиторских заключений по видам за 2012–2013 гг. [7]**

| Показатели  | Доля в общем количестве выданных аудиторских заключений, % |         |                 |  |         |                 |
|---|--|---------|-----------------|--|---------|-----------------|
|   | по результатам<br>обязательного аудита                     |         |                 | по результатам<br>инициативного аудита |         |                 |
|   | 2012 г.  | 2013 г. | Откло-<br>нение | 2012 г.                                | 2013 г. | Откло-<br>нение |
| Аудиторские заключения – всего  |  |         |                 |  |         |                 |
| В том числе:  | 100,0  | 100,0   | –               | 100,0                                  | 100,0   | –               |
| С выражением немодифицированного мнения                                   | 71,0   | 74,0    | 3               | 68,8                                   | 70,8    | 2               |
| С выражением мнения с оговоркой   | 28,1   | 24,9    | -3,2            | 28,7                                   | 26,2    | -2,5            |
| С выражением отрицательного мнения  | 0,6  | 0,6     | –               | 1,5                                    | 1,9     | -0,4            |
| С отказом от выражения мнения   | 0,4  | 0,4     | –               | 1,0                                    | 1,0     | –               |
| Аудиторские заключения с выражением сомнения в непрерывности деятельности | 3,1  | 3,3     | 0,2             | 2,0                                    | 2,3     | 0,3             |

Информация табл. 6 свидетельствует об общих тенденциях, сложившихся в сфере обязательного и инициативного аудита, так как для них характерны снижение доли модифицированных заключений с оговоркой, а также увеличение удельного веса заключений, содержащих сомнения в непрерывности деятельности аудируемого лица. Этот вывод согласуется с характером нарушений, систематически выявляемых при осуществлении процедур внешнего контроля качества. Такими нарушениями являются: нарушения требований к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения; в отношении использования в ходе аудита подтверждающей информации из внешних источников (внешних подтверждений), используемой аудитором для получения аудиторских доказательств;

к обязанностям аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита; в отношении изучения информации о связанных сторонах; в отношении действий аудитора по проверке правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Все перечисленные нарушения в большей степени относятся к аудиторскому заключению и информации, раскрываемой в этом официальном документе. Таким образом, можно констатировать действенность государственной политики в сфере внешнего контроля качества аудиторских услуг, что является неременным условием роста доверия к профессиональной деятельности аудиторов и аудиторских организаций.

### Литература

1. *Аманжолова Б.А., Неверов П.А.* Теоретические основы применения процессного подхода в организации внутреннего контроля качества аудиторских услуг // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 6. С. 183–190.
2. Аудиторские организации по состоянию на 30 июня 2014 года. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.minfin.ru/ru/accounting/reestr\\_audit/auditor\\_org](http://www.minfin.ru/ru/accounting/reestr_audit/auditor_org). (дата обращения 11.07.2014).
3. Аудиторы по состоянию на 30 июня 2014 года. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.minfin.ru/ru/accounting/reestr\\_audit/auditors](http://www.minfin.ru/ru/accounting/reestr_audit/auditors). (дата обращения 11.07.2014).
4. Интервью директора Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Л.З. Шнейдмана газете «Известия». [Электронный ресурс]. URL: [http://www.minfin.ru/ru/press/speech/index.php?id\\_4=21863](http://www.minfin.ru/ru/press/speech/index.php?id_4=21863) (дата обращения 19.06.2014).
5. Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/monitoring/QualRep/>. (дата обращения 21.06.2014).
6. Основные показатели деятельности по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/monitoring/MainIndex/> (дата обращения 11.07.2014).
7. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2013 году. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/04/main/rau\\_auditiry\\_2013.doc](http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/04/main/rau_auditiry_2013.doc). (дата обращения 11.07.2014).
8. Саморегулируемые организации аудиторов. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/selfregulation/> (дата обращения 11.07.2014).

### Bibliography

1. *Amanzholova B.A., Neverov P.A.* Teoreticheskie osnovy primenenija processnogo podhoda v organizacii vnutrennego kontrolja kachestva auditorskih uslug // Audit i finansovij analiz. 2010. № 6. P. 183–190.
2. Auditorskie organizacii po sostojaniju na 30 ijunja 2014 goda. [Jelektronnyj resurs]. URL: [http://www.minfin.ru/ru/accounting/reestr\\_audit/auditor\\_org](http://www.minfin.ru/ru/accounting/reestr_audit/auditor_org). (data obrashhenija 11.07.2014).
3. Auditory po sostojaniju na 30 ijunja 2014 goda. [Jelektronnyj resurs]. URL: [http://www.minfin.ru/ru/accounting/reestr\\_audit/auditors](http://www.minfin.ru/ru/accounting/reestr_audit/auditors). (data obrashhenija 11.07.2014).
4. Interv'ju direktora Departamenta regulirovanija buhgalterskogo ucheta, finansovoj otchetnosti i auditorskoj dejatel'nosti L.Z. Shnejdmana gazete «Izvestija». [Jelektronnyj

- resurs]. URL: [http://www.minfin.ru/ru/press/speech/index.php?id\\_4=21863](http://www.minfin.ru/ru/press/speech/index.php?id_4=21863) (data obrashhenija 19.06.2014).
5. Kontrol' kachestva raboty auditorskih organizacij i individual'nyh auditorov. [Jelektronnyj resurs]. URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/monitoring/QualRep/>. (data obrashhenija 21.06.2014).
  6. Osnovnye pokazateli dejatel'nosti po osushhestvleniju vneshnego kontrolja kachestva raboty auditorskih organizacij, auditorov. [Jelektronnyj resurs]. URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/monitoring/MainIndex/> (data obrashhenija 11.07.2014).
  7. Osnovnye pokazateli rynka auditorskih uslug v Rossijskoj Federacii v 2013 godu. [Jelektronnyj resurs]. URL: [http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/04/main/rau\\_auditory\\_2013.doc](http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/04/main/rau_auditory_2013.doc). (data obrashhenija 11.07.2014).
  8. Samoreguliruemye organizacii auditorov. [Jelektronnyj resurs]. URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/selfregulation/> (data obrashhenija 11.07.2014).