Журнал правовых и экономических исследований.
Journal of Legal and Economic Studies, 2017, 2: 155–159
© Е.А. Горбашко, А.Г. Жукова, Е.В. Морера Боррото, 2017

УДК 658.5

E.A. Gorbashko, A.G. Zhukova, E.V. Morera Borroto

CURRENT CHALLENGES AND WAYS OF THE DEVELOPMENT OF AUDITING COMPANIES ACTIVITIES QUALITY CONTROL

Elena Gorbashko – Vice Rector for Science, Head of the Department of Economics and Quality Management, Saint-Petersburg State University of Economics, Doctor of Economics, Professor, Saint-Petersburg; **e-mail: quality@finec.ru**.
Anastasia Zhukova – a senior lecturer at the Department of Economics and Quality Management, Saint-Petersburg State University of Economics, PhD in Economics, Saint-Petersburg; **e-mail: 9469413@mail.ru**.
Ekaterina Morera Borroto – a PhD student at the Department of Economics and Quality Management, Saint-Petersburg State University of Economics, Saint-Petersburg; **e-mail: e.schipanskaya@gmail.com**.

The article deals with current challenges and ways of the development of quality control within an auditing company as a result of transition to new internationally adopted standards of auditing and owing to the need for implementation of process and risk-oriented approaches in the course of creating elements of internal quality control in the company.

The authors propose implementation of qualitative assessment of effectiveness and the efficiency of quality control with regard to the activity of auditing companies with the basic ways of solving problems.

Keywords: *quality of activities; auditing company; internal control. process approach; risks management; quality control of auditing company.*

Е.А. Горбашко, А.Г. Жукова, Е.В. Морера Боррото

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РАЗВИТИЯ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА ДЕЯТЕЛЬНСТИ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Елена Анатольевна Горбашко – проректор по науке, зав. кафедрой экономики и управления качеством Санкт-Петербургского государственного экономического университета, доктор экономических наук, профессор, г. Санкт-Петербург; **e-mail: quality@finec.ru**.
Анастасия Геннадьевна Жукова – доцент кафедры экономики и управления качеством Санкт-Петербургского государственного экономического университета, кандидат экономических наук, г. Санкт-Петербург; **e-mail: 9469413@mail.ru**.
Екатерина Валерьевна Морера Боррото – аспирант кафедры экономики и управления качеством Санкт-Петербургского государственного экономического университета, г. Санкт-Петербург; **e-mail: e.schipanskaya@gmail.com**.

В статье рассматриваются современные проблемы и пути развития контроля качества в аудиторской организации в связи с переходом на новые международные стандарты аудита и с необходимостью применения процессного и риск-ориентированного подходов при создании элементов внутреннего контроля качества деятельности организации. Авторами предлагается квалиметрическая оценка результативности и эффективности контроля качества деятельности аудиторской организации, рассмотрены основные пути решения проблем.

Ключевые слова: *качество деятельности; аудиторская организация; внутренний контроль; процессный подход; риск-менеджмент; контроль качества аудиторской организации.*

Необходимость совершенствования контроля качества в аудиторских организациях (АО) определяется значимостью их деятельности, связанной с подтверждением достоверности финансовой отчетности организаций и, следовательно, обуславливающей надежность финансовой системы государства в целом. О имеющихся проблемах аудита в РФ можно судить по происходящим банкротствам ряда российских организаций, в том числе банков, финансовых организаций и крупных компаний.

В настоящий момент в аудиторской деятельности усиливается внимание к вопросам качества и контроля качества. На сайте Минфина РФ размещена Концепция качества аудита, принятая Советом по международным стандартам аудита и заданий [6]. Происходит переход на новые международные стандарты аудита (МСА), разрабатываются классификаторы отклонений [8]. В МСКК1 [2], МСА 220 [3] выделяются элементы, которые можно считать ключевыми характеристиками качества деятельности АО, а именно: 1) ответственность и обязанности руководства по обеспечению качества; 2) этические требования; 3) привлечение новых клиентов и продолжение сотрудничества; 4) кадровая работа; 5) выполнение аудиторского задания; 6) мониторинг; 7) документирование. Контроль этих важных позиций составит, по мнению разработчиков нормативных документов, основу контроля качества деятельности АО. Однако, несмотря на то, что требования к качеству аудита и деятельности АО прописаны во многих нормативных документах [1; 2; 3; 4; 5; 6], в них все еще не выработано общепринятого определения качества деятельности АО, нет подходов к контролю качества АО с позиции принципов менеджмента качества.

В соответствии с теорией всеобщего менеджмента качества [16] под качеством деятельности АО надо понимать степень, с которой совокупность ее характеристик отражает требования всех заинтересованных сторон, которыми являются потребители – пользователи финансовой информации, собственники, инвесторы, партнеры, государства и международное сообщество. Сложность критерия качества деятельности АО обуславливается как трудностями его прямого измерения, так и противоречивостью требований заинтересованных сторон, состоит в том, что потребители порой проводят обязательный аудит как дань внешним обязанностям, в то время как требования государства направлены на объективное подтверждение надежности и финансовой «прозрачности» деятельности организации, что обуславливает нахождение сбалансированных подходов при оценке качества АО.

Авторы статьи на основании имеющегося опыта исследований в данной области [10; 11; 12; 17] отмечают, что в настоящее время есть определенные шаги в развитии контроля качества АО (наличие концепции качества, внедрение МСА, создание классификатора нарушений, усиление внешнего контроля качества АО и другое), вместе с тем еще не достаточные с точки зрения применения принципов TQM и его основных инструментов для более результативного повышения качества деятельности АО.

Контроль качества АО может быть внешним и внутренним, наибольшую значимость сегодня имеет развитие внутреннего контроля качества деятельности АО (ВККД АО), учитывающее наиболее прогрессивные направления современного менеджмента качества и рекомендации МС ИСО серии 9000. В этом отношении фундамент ВККД АО должен строиться на процессном подходе и выявлении рисков, а также взаимосвязи систем контроля, рисков и менеджмента качества АО, что в целом определяет основные пути совершенствования контроля качества деятельности АО.

В научной литературе, связанной с деятельностью АО [9; 10; 11; 12; 13; 14; 15; 16; 17], в целом обосновано, что для совершенствования ВККД АО необходимо внедрение процессного подхода как обеспечивающего «прослеживаемость», «прозрачность» управления организацией в ориентации на результат. Однако в нор-

мативной документации для АО не имеется прямых указаний на необходимость идентификации процессов, построения схем взаимосвязи процессов и выявлении характеристик процессов, в том числе показателей процессов, рисков и контрольных показателей. Есть только общие рекомендации по рассмотрению некоторых элементов, таких как исходные параметры, параметры процесса, результаты на уровне задания, на уровне АО, на уровне национального значения, влияние внешней среды и другие.

Анализ рисков аудита – достаточно развитое направление, однако имеющее самостоятельную, не связанную с ВККД АО, область. Так, в МСА 315 требуется выявление рисков существенного искажения финансовой отчетности организации, чтобы обеспечить состав аудиторских процедур. В МСА 330 требуется разработка и получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств [4; 5]. Однако в этих стандартах не подчеркивается, в чем состоят риски собственной деятельности АО и их взаимосвязи с ВККД АО для определения критических точек в деятельности АО.

Как известно, основное предназначение системы риск-менеджмента состоит в формировании перечня всех рисков-целей и рисков-факторов с указанием вероятности их возникновения и значимости последствий для организации, в выделении ключевых рисков, формировании политики организации по принятию рисков и возможных стратегий по снижению негативного риска. По нашему мнению, риск менеджмент АО можно строить на принятой классификации отклонений (нарушений) [8] и выделении (на основе статистических наблюдений, внешних проверок и прочих оценок) для АО наиболее вероятных и имеющих значительные последствия рисков как основу для формирования контрольных показателей внутреннего контроля. Контроль, в свою очередь, подтверждает наличие свершившихся рисков и формирует обратную связь.

Принципы, цели и структура элементов ВККД АО также требуют совершенствования. Так, в отношении целей можно отметить, что декларируемая в нормативных документах цель ВККД АО [3], состоит в получении разумной уверенности в том, что АО и ее сотрудники соблюдают профессиональные стандарты и нормативные требования, и в том, что заключения, выпущенные АО, носят надлежащий характер. Однако, по нашему мнению, цель ВКК АО должна быть в управленческом смысле более объемной и заключаться: в выявлении степени соответствия (несоответствия) всех целевых и процессных характеристик деятельности АО всем установленным внутренним и внешним требованиям; в реализации обратной связи по предупреждению отклонений и рисков, их обуславливающих; в проверке актуализации соответствия целей и рисков АО; в постоянном мониторинге отклонений, формирующих статистические совокупности для анализа по совершенствованию.

Развитие структуры элементов ВККД АО должно осуществляться в соответствии с рекомендациями одной из наиболее авторитетной в области внутреннего контроля организации COSO [7], уже широко используемые на практике в России, включающие пять взаимосвязанных компонентов: 1) контрольная среда, 2) оценка рисков, 3) средства контроля, 4) информация и коммуникация, 5) мониторинг, которые обеспечивают рост эффективности внутреннего контроля и подтверждены международной практикой.

Необходимо выработать единый подход к оценке результативности и эффективности ВККД АО. С нашей точки зрения, наиболее объективной для целей совершенствования ВККД АО будет комплексная оценка, включающая: оценку результативности ВККД АО, характеризующуюся степенью достижения качества по необходимым требованиям; оценку эффективности как соотношения результатов с затратами и оценку степени зрелости собственно системы ВККД АО. Наиболее важна оценка качества деятельности АО по соответствию требованиям государства, включающая следующие оценки: 1) соблюдение требований ФЗ РФ (*К1*); 2) соблюдение стандартов аудиторской дея-

тельности (*К2*), 3) соблюдение Кодекса профессиональной этики *(К3*); 4) соблюдение правил независимости аудиторов (*К4)*. В основу измерения *К1, К2, К3, К4* принимаются различные измерительные шкалы, например, может быть использован классификатор [8], включающий четыре группы степени важности отклонений: грубые, существенные исправимые и неисправимые, несущественные, а также могут быть установлены весовые коэффициенты (соответственно, *а1, а2, а3, а4*), что позволит составить квалиметрическую модель комплексной оценки качества деятельности АО вида (1):

$$K = K1a1+K2a2+K3a3 +K4a4 . \quad (1)$$

В свою очередь *К1, К2, К3, К4* также могут быть представлены как оценки по степени дальнейшей детализации с установлением соответствующих удельных весов составляющих показателей. Модели *(1)* удобны в использовании, однако имеют недостатки линейной свертки, которые можно снизить путем применения более точных статистических методов представления данных.

В заключение важно отметить основные современные проблемы и пути развития ВККД АО, состоящие в следующем.

1. Внутренний контроль качества деятельности АО обязательно должен быть основан на процессном и риск-ориентированном подходе, для чего надо внедрить в практику схемы процессов, карты характеристик процессов, карты рисков и установить их взаимосвязь с контрольной деятельностью.

2. В цели ВВКД АО, помимо создания разумной уверенности в надежности выдаваемых заключений, обязательно надо включать цели по реализации обратной связи для улучшения и мониторинг.

3. Важно совершенствовать структуру ВККД АО в соответствии с рекомендациями COSO и принципами менеджмента качества.

4. Оценка результативности и эффективности ВКК АО должна включать комплексные методы на основе развития квалиметрических и статистических методов оценки.

ЛИТЕРАТУРА

1. Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. 2Международный стандарт контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг». Введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 г. № 192н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Международный стандарт аудита 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности». Введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 09.11.2016 г. № 207н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Международный стандарт аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»

5. Международный стандарт аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Концепции качества аудита Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB), опубликованные на сайте Минфина 25.11.2016 г. // Министерство финансов РФ: [сайт]. URL: http://minfin.ru (дата обращения: 14.01.2017).

7. Официальный сайт Комитета COSO. URL: http://www.coso.org (дата обращения: 14.01.2017).

8. Временный классификатор нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов. Одобрен Советом по аудиторской деятельности от 15 декабря 2016 г., протокол № 29 // Министерство финансов РФ: [сайт]. URL: http://special.minfin.ru>документы>?id_4=

116920 (дата обращения: 14.01.2017).

9. *Голубева Н.А.* Состав аудиторской команды – важнейший фактор гарантии качества внешней верификации корпоративной социальной отчетности // Аудиторская деятельность. 2014. № 6 (300). С. 20–29.

10. *Жукова А.Г., Горбашко Е.А.* Оценка и обеспечение качества работы аудиторских организаций // Стандарты и качество. 2014. № 5 (293). М.: Стандарты и Качество. С. 74–77.

11. *Жукова А.Г.* Организационно-методические основы контроля качества деятельности аудиторских организаций: дис. … канд. экон. наук. СПб.: Изд-во СПб государственного экономического университета, 2013.

12. *Жукова А.Г., Леонова Т.И.* Развитие внутреннего финансового контроля при выполнении бюджетных процедур в исполнительных органах государственной власти на основе процессного подхода // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. 2016. № 4. Киров: ИП Лукин А.С., 2016. С. 43–48.

13. *Панкова С.В., Якимова В.А.* Обеспечение качества аудиторских услуг с точки зрения ресурсоориентированного подхода // Аудиторская деятельность. 2014. № 17 (311). С. 26–36.

14. *Плахотя Т.В.* Развитие методики оценки системы внутреннего контроля: дис. … канд. экон. наук / Ростовский государственный экономический университет. Ростов-на-Дону, 2015.

15. *Попов В.П. [и др.].* Международные стандарты аудита. Ростов н/Д: Феникс, 2016. 346 с.

16. *Окрепилов В.В.* Менеджмент качества. СПб.: Изд-во Политех. ун-та, 2013. 649 с.

17. *Щипанская (Морера Боррото) Е.В.* Проблематика современного аудита в России и возможные пути совершенствования // Национальные концепции качества: обеспечение устойчивого развития экономики: сб. материалов международной научно-практической конференции 2014 г. / под ред. проф. Е.А. Горбашко. СПб.: Культ-информ-пресс, 2014. 231 с.