

ТРАНСФОРМАЦИЯ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Введение. Задачей аудита является выражение мнения о том, что в финансовой отчетности отсутствуют существенные искажения, независимо от причин их возникновения. Аудит способствует повышению доверия к данным финансовой отчетности.

Проблема качества аудита всегда была очень актуальной. Ошибки, допущенные аудиторами, способствуют банкротам предприятий, имеющих долговременную историю деятельности. Примером может служить банкротство компании Энрон в 2001 году и прекращение существования одной из крупнейших аудиторских фирм Артур Андерсен. Упадок Энрона оказал негативное влияние на развитие американской экономики. Позднее по Америке и Европе прокатилась целая волна банкротств. Во всех обанкротившихся компаниях проводились аудиты. По их результатам аудиторы давали положительные заключения. В попытке исправить положение международные профессиональные организации и правительства отдельных стран принимают меры по усилению контроля качества аудиторских заключений.

Целью настоящего исследования является анализ и оценка мер по контролю качества аудиторских заключений.

Объект исследования – аудиторская деятельность.

Источники информации – научные публикации, международные стандарты аудита, директивы Евросоюза, данные исследования проведенного автором.

Методы исследования – анализ, критическая оценка, сравнение.

Анализ мер по обеспечению качества аудита в конце прошлого столетия. Аудиторское заключение о достоверности данных финансовой отчетности предприятия имеет большое значение для акционеров, потенциальных инвесторов и партнеров.

В конце прошлого столетия ответственность за качество аудиторской деятельности возлагалась на аудиторские компании и самих аудиторов. Они принимали меры по обеспечению контроля качества проведенного аудита. Анализ обеспечения качества аудиторских заключений в научной литературе ограничивался, как правило, констатацией проводимых мероприятий.

В восьмой директиве Евросоюза, которая до 2000 года была основным документом, регламентирующим аудиторскую деятельность в странах Европейского Союза, изложены квалификационные требования, предъявляемые к

© В. И. Лакис, 2014

аудиторам и аудиторским фирмам, основные принципы проведения аудиторской деятельности. Однако в ней не упоминаются требования по обеспечению контроля качества аудита [1].

В научной литературе, опубликованной в США и странах Западной Европы, качеству аудита также уделено немного места. Авторы книги «Аудит Монтгомери» указывают на необходимость проверки рабочих документов аудитора. Ее проводит партнер, ответственный за проведение аудита, и параллельный (второй) партнер. Партнер, ответственный за проведение аудита, наблюдает за ходом аудита. Проведение некоторых контрольных работ он может поручить менеджеру, который не принимал участия при проведении аудита.

В ходе такой проверки проверяют полноту программы аудита, адекватность процедур, правильность составления рабочих документов, достаточность аудиторских доказательств, объективность и логичность выводов.

Параллельный (второй) партнер проверяет только некоторые рабочие документы, в которых отражены результаты самых важных процедур [2, с. 459–461].

Такого же мнения придерживаются и другие авторы [3, с. 325–328]. Они также отмечают, что рабочие документы проверяет менеджер и партнер, и, в некоторых случаях, второй партнер, который может быть представителем другого подразделения аудиторской фирмы.

Британский автор Миллихамп также подчеркивает на необходимости контроля качества аудита. Он выделяет четыре уровня контроля. На первом уровне партнер делает выборку процедур, которые необходимо проверить. Проведение этих работ он поручает менеджеру. На втором уровне контроля проверку рабочих документов осуществляет сам партнер. Он исследует постоянство учетной политики, оценивает недостатки внутреннего контроля, проверяет программу аудита и полноту проверки всех активов, обязательств, прибылей и убытков. На третьем уровне осуществляется так называемая горячая проверка. Основными акцентами этой проверки является наличие всех рабочих документов, их классификация, полнота аудита, обоснованность верного образа. Эту проверку осуществляет другой менеджер. На четвертом уровне контроля осуществляется внешняя проверка. Ее проводит партнер из того же подразделения или другого подразделения той же аудиторской компании или другой аудиторской компании. Однако такую проверку проводят только в особых случаях [4, с. 349–351].

Вышеизложенное свидетельствует о том, что в конце прошлого столетия контроль качества аудита осуществляли работники, ответственные за его проведение и, только в некоторых случаях это делали лица, которые не принимали участия в аудиторской проверке.

Кризис доверия к финансовой отчетности и аудиту. В начале XXI века по миру прокатилась волна банкротств, причиной которых была фальсификация финансовых отчетов. Началом этого явления был упадок американской компании Энрон в 2001 году. Аудит этой компании проводила аудиторская компания Артур Андерсен. Аудиторы не высказывали никаких замечаний. Поэтому банкротство Энрона было для всех большой неожиданностью. Это явление не было чисто американским. Вслед за Энроном в Европе разразились скандалы, вызванные упадком компаний Пармалат и Аголд. После этого многие компании уточняли уже опубликованные финансовые отчеты. Это вызвало потерю доверия к финансовым отчетам и аудиту. По этой причине резко упала стоимость некоторых компаний, например, рыночная стоимость компании Ксерокс в течении 2002–2004 гг. уменьшилась на 40 миллиардов долларов США, или на 90%. По мнению некоторых авторов, никогда раньше не было такой мощной волны банкротств, связанных с искажением финансовой отчетности [5, с. 61]. Кризис доверия к финансовым отчетам и аудиту породил вопросы, на которые до сих пор нет ответа:

1. Как могло такое случиться?
2. Кто должен нести за это ответственность?
3. Сколько случаев фальсификации финансовых отчетов было не выявлено?

Негативные последствия искажения данных финансовой отчетности заключаются в том, что внутренние и внешние потребители располагают различными данными, а это приводит к принятию неправильных управленческих решений, касающихся инвестиций, договоров о совместной деятельности и т.п.

Меры, принятые в США по исправлению создавшегося положения

После случая с Энроном был принят закон Сарбанеса – Окслея (англ. Sarbanes – Oxley Act). В нем предусмотрены дополнительные требования, касающиеся финансовой отчетности и аудиторской деятельности. Был образован Департамент по надзору за учетом в публичных компаниях (англ. Public Company Accounting Oversight Board). В соответствии с требованиями закона, все компании, которые оказывают бухгалтерские услуги, обязаны стать на учет в упомянутом департаменте и ежегодно представлять следующие сведения:

- список клиентов, у которых были проведены аудиты в прошлом году;
- список клиентов текущего года;
- гонорары, полученные от каждого клиента за аудиты, услуги по учету, прочие услуги.

Департамент обязан ежегодно проверять деятельность аудиторских фирм, которые провели более 100 аудитов. Деятельность остальных аудиторских фирм подвергается проверке один раз в три года.

Руководство компании обязано создать эффективную систему внутреннего контроля и ежеквартально проверять ее эффективность. В случае несоблюдения этих требований руководитель и финансовый директор должны вернуть все премии и дополнительные вознаграждения, полученные в течении последних двенадцати месяцев. А за искажение данных финансовой отчетности предусмотрен штраф в размере 5 млн. долларов и тюремное заключение до 20 лет.

Предусмотрены также ограничения аудиторам оказывать различные дополнительные услуги, а именно: по управлению, проектированию и внедрению проектов, проведению внутреннего аудита и т. д. [6].

Усилия Евросоюза по улучшению контроля качества аудита

Учитывая создавшуюся ситуацию, Евросоюз принял несколько важных документов, направленных на улучшение качества аудита и усиление контроля деятельности аудиторов и аудиторских фирм.

Таблица 1

Сопоставление регламентации ранее действовавшей и нынешней директив Европейского Союза

Восьмая директива Совета, 84/253/ЕЕВ	Директива Европейского Парламента и Совета 2006/43 ЕВ
Квалификационные требования, предъявляемые к физическим и юридическим лицам, желающим заниматься аудиторской деятельностью. Перечень предметов, по которым претенденты должны сдать экзамены. Условия освобождения от сдачи экзаменов. Основные принципы аудиторской деятельности: - честность, - независимость, - гласность	Квалификационные требования, предъявляемые к физическим лицам, желающим заниматься аудиторской деятельностью. Перечень предметов, по которым претенденты должны сдать экзамены. Условия освобождения от сдачи экзаменов. Практическое обучение. Публичный регистр аудиторов и аудиторских фирм. Регистрация аудиторов и аудиторских фирм. Профессиональная этика. Независимость. Объективность. Конфиденциальность. Профессиональная тайна. Стандарты аудита. Аудит консолидированной финансовой отчетности. Подготовка аудиторского заключения. Система обеспечения качества. Ответственность аудиторов. Принципы публичного надзора. Назначение аудитора и аудиторской фирмы. Положение об аудите на предприятиях публичного интереса

Источник: составлено автором.

Важнейшим документом является Директива Европейского Парламента и Совета 2006/43/ЕВ, принятая 17 мая 2006 года [7]. Эта Директива была принята вместо ранее действовавшей так называемой Восьмой директивы. В новой директиве расширена регламентация аудиторской деятельности. Сопоставление регламентации предыдущей и действующей в настоящее время директивы представлены в *табл. 1*. Как видно из данных *табл. 1*, в ныне действующей директиве значительно расширена регламентация деятельности аудиторов и аудиторских фирм. Изменения прямо или косвенно касаются обеспечения качества аудита.

Особое значение имеют требования по контролю качества аудиторских заключений. В соответствии с требованиями директивы, во всех странах Евросоюза были созданы институции по публичному надзору за деятельностью аудиторов и аудиторских фирм. Система публичного надзора должна обеспечить контроль над регистрацией аудиторов и аудиторских фирм, соблюдением принципов этики, повышением квалификации, качеством аудитов. В случае прерывания договора об оказании аудиторских услуг, аудиторские компании и аудируемые субъекты должны информировать об этом институцию публичного надзора.

Деятельность всех аудиторов и аудиторских компаний должна подвергаться проверке не реже чем один раз в шесть лет. Если же аудиторская компания или аудитор проводит аудиторские проверки на предприятиях публичного значения, то контроль их деятельности проводится один раз в три года.

На предприятиях публичного интереса должны быть созданы аудиторские комитеты. В их обязанности входит наблюдение за эффективностью внутреннего контроля, составлением финансовой отчетности, независимостью аудитора и аудиторской компании. Аудиторские компании, которые проводят аудиты на предприятиях публичного интереса, обязаны ежегодно опубликовать сообщение о прозрачности своей деятельности.

Требования указанной директивы являются минимальными. Страны Евросоюза могут установить более высокие требования к аудиторам и аудиторским фирмам.

Спустя два года, в 2008 году, Европейская Комиссия утвердила рекомендацию, направленную на обеспечение внешнего контроля качества деятельности аудиторов и аудиторских компаний, проводящих аудит на предприятиях публичного интереса.

В рекомендации подробно регламентирована независимость системы контроля качества аудита и лиц, осуществляющий такой контроль, методические рекомендации по проведению контроля и рекомендуемые меры по результатам контроля.

Деятельность международных профессиональных организаций

В совершенствовании аудиторской деятельности наиболее активно участвуют Международная федерация бухгалтеров (англ. IFAC) и Международный совет по стандартам аудита и уверенности (англ. International Auditing and Assurance Standards Board).

В 2010 году Международная федерация бухгалтеров в очередной раз уточнила Руководство по кодексу этики бухгалтеров профессионалов. Были внесены некоторые уточнения по сравнению с кодексом, опубликованным в 2008 году.

Больше внимания уделено вопросам независимости.

В руководстве имеются указания по документированию фактов, представляющих угрозу независимости аудитора, рассмотрена опасность конфликта интересов, возникающих из-за финансовых, родственных и личных связей, при оказании услуг по внутреннему аудиту и т.д. [8, с. 34–77].

Таблица 2

Система контроля качества в аудиторской фирме

Элементы системы контроля качества	Мероприятия
Ответственность руководителей за качество аудита	Лица, которым поручено внедрение системы контроля качества, должны иметь достаточный опыт, способности и права, позволяющие принять ответственность за порученное дело.
Требования норм этики	Все сотрудники аудиторской компании должны быть ознакомлены с условиями независимости и обстоятельствами, которые могут представлять угрозу независимости. Не реже чем один раз в год они должны письменно подтвердить, что соответствуют критериям независимости.
Взаимоотношения с клиентами	Аудиторская компания должна внедрить политику и процедуры взаимоотношений с клиентами таким образом, чтобы была уверенность в том что: - аудиторская компания имеет достаточную компетенцию, время и ресурсы, которые позволяют выполнить задние; - соблюдены требования норм этики; - отсутствует информация о недобросовестности клиента.
Человеческие ресурсы	Аудиторская компания должна внедрить политику и процедуры, направленные на укомплектование персонала, который имеет достаточную компетенцию, способности и соблюдает этические нормы.
Выполнение заданий	Должны быть приняты меры по соблюдению требований стандартов и иных правовых актов
Наблюдение	Должна быть внедрена система контроля качества

Источник: составлено автором.

В 2009 году Международный совет по стандартам аудита и уверенности утвердил первый международный стандарт качества контроля (англ. International Standard on Quality Control 1). В нем подчеркнута необходимость создания в каждой аудиторской компании системы контроля качества, которая позволила бы иметь большую уверенность в том, что деятельность аудиторских компаний и их персонала соответствует требованиям стандартов и других правовых норм и, что аудиторские заключения являются обоснованными [9]. Элементы системы контроля качества представлены в *табл. 2*.

Аналогичные требования изложены и в 220-м международном стандарте аудита Контроль качества аудита финансовых отчетов (англ. Quality Control for an Audit of Financial Statements) [10].

Результаты мер по усилению контроля аудиторской деятельности

Несмотря на прилагаемые усилия по улучшению качества аудита и своевременному выявлению случаев искажения данных финансовой отчетности, не удалось добиться существенного перелома. Об этом свидетельствуют результаты исследований, проведенных различными организациями. Новейшие исследования, проведенные аудиторской компанией Pricewaterhouse Coopers, показывают, что случаи обмана по-прежнему имеют место на разных по величине предприятиях и в разных географических регионах.

За период с 2001 года по 2009 год количество случаев обмана уменьшилось на 13 %. Однако позднее их количество стало возрастать, и в 2011 году увеличилось на 4 %, а в 2014 году – на 7 % по сравнению с 2009 годом. Из всех выявленных случаев обмана, обманы при ведении бухгалтерского учета составляют 22 % [11].

По данным Ассоциации лицензированных исследователей обмана (англ. Association of Certified Fraud Examiners) обманы, используя финансовую отчетность, составляют 8 % всех исследованных 1388 случаев экономических преступлений. Средние потери из-за этого являются самыми большими и составляют один миллион долларов на каждый случай. Типовые потери от обмана составляют 5 % годового дохода предприятий. Внешний аудит выявляет только незначительную часть установленных преступлений: в 2010 году – 4,6%, в 2012 году 3,3% [12, с. 4, 10, 14].

Результаты контроля качества аудита в Литве показывают, что на протяжении 2008–2013 годов, количество недостатков, в определенном диапазоне, остается неизменным.

Заключение. В последние десятилетия наблюдается повышенный интерес к качеству аудиторской деятельности и его финального документа – аудиторского заключения. Вопросы контроля качества аудиторского заключения все более широко обсуждаются в научной литературе. Международные

профессиональные организации и правительства отдельных стран принимают практические меры по совершенствованию стандартов и других нормативных актов, которые регламентируют порядок проведения аудита.

Однако это не всегда дает желаемые результаты. Принимаемые меры способствуют улучшению положения только на определенный, сравнительно короткий, промежуток времени. Одной из основных причин создавшегося положения является то, что принимаемые меры касаются только более строгого соблюдения норм этики, внутреннего и внешнего контроля рабочих документов аудиторов, публичного надзора за деятельностью аудиторов и аудиторских фирм.

Обоснованность аудиторских заключений зависит не только от качества аудиторской деятельности, но и от достоверности финансовой отчетности. Аудит не всегда в состоянии выявить хорошо замаскированные случаи искажения данных финансовой отчетности.

Существенного улучшения можно добиться путем повышения заинтересованности и ответственности лиц, которым поручено ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности, а также совершенствования аудиторской деятельности, путем увеличения реальной независимости аудиторов и аудиторских фирм, расширения гласности и содержания аудиторского заключения.

Список использованной литературы

1. Aštuntoji Tarybos direktyva dėl asmenų, atsakingų už apskaitos dokumentų įstatymų numatyto audito atlikimą, patvirtinimo 84/253/EEB. – Доступно в интернете: <http://www.lar.lt/new/page.php?112>.
2. Defliese P., Jaenicke H., O'Reilly V., Hirsh M. Montgomery's Auditing / P. Defliese, H. Jaenicke, V. O'Reilly, M. Hirsh. – New York: Wiley, 1990. – 542 p.
3. Meigs W., Whittington O., Parny K., Meigs R. Principles of Auditing / W. Meigs, O. Whittington, K. Parny, R. Meigs. – Boston: IRWIN, 1989. – 732 p.
4. Millichamp A. Auditing/ A. Millichamp. – London: DP publication LTD, 1993. – 506 p.
5. Piaszczyk A. System kontroli przedsiębiorstwa w gospodarce pokrzyzysowej na przykladzie jednostek zainteresowania publicznego/A. Piaszczyk.- Warszawa: Beck, 2011. – 349 s.
6. The Sarbanes – Oxley Act of 2002. – Доступно в интернете: <http://www.sox-online.com/soxact.html>.
7. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito. – Доступно в интернете: <http://www.lar.lt/new/page.php?112>.
8. Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. – Доступно в интернете: <http://www.ifac.org>.
9. International Standard on Quality Control 1//Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. – New York: IAASB, 2013. – Vol. 1. – P. 38-72.
10. 220-asis TAS Finansinių ataskaitų kokybės kontrolė. – Доступно в интернете: <http://www.lar.lt/new/page.php?113>.

11. Price Waterhouse Coopers. Global Economic Crime Survey 2014. Доступно в інтернеті: <http://www.pwc.com/CRIMESURVEY>.
12. Association of Certified Fraud Examiners. Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse, 2012 Global Fraud Study. – 76 p.

Лакис В. І.

Трансформація контролю якості аудиторської діяльності

Аудит играет важную роль в обеспечении достоверности финансовой отчетности. Поэтому его качеству всегда уделялось много внимания. В течение последних 30 лет эту проблему решали по-разному. В прошлом столетии мероприятия по обеспечению качества аудита и обоснованности аудиторского заключения, в основном, проводились в самих аудиторских фирмах. В научной литературе рассматривались в основном технические вопросы его осуществления. Существенный перелом во взглядах на контроль качества аудиторской деятельности произошел после банкротства компании Энрон в США и прекращения существования аудиторской компании Артур Андерсен.

Рассмотрены вопросы изменения подхода к контролю качества аудиторской деятельности, которые имели место с начала нынешнего столетия. Проанализированы меры, принятые различными странами и профессиональными организациями, направленные на повышение доверия к аудиторским заключениям.

Ключевые слова: *качество аудита, аудиторское заключение, регламентация аудита, финансовая отчетность.*

Lakis V. I.

Transformation in audit quality control

Auditing plays a key role in ensuring reliability of financial statements. Therefore, much attention was paid to its quality. During the last thirty years this problem underwent investigations in many different ways. In the last century, audit quality assurance, conclusions presented by auditors and reliability of issues were solved internally in the auditing companies. Technical audit quality assurance issues were analyzed in different scientific literature. Approach to audit quality validity changed after the collapse of Enron company (USA) and when the activity of Arthur Andersen audit company was stopped.

The article investigates the changes which occurred in audit quality assurance in this century. Some measures have been analyzed which were applied in many countries and many professional organizations in order to increase reliability of conclusions made by auditors.

Key words: *audit quality, auditor's conclusions, audit regulation, financial statements.*

Лакис Вацловас Йосифович – хабілітований доктор соціальних наук, професор, завідує кафедрою учета и аудита Економічного факультета Вільнюського університету (Литовська Республіка).