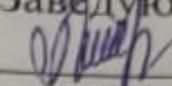


МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«КАЗАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

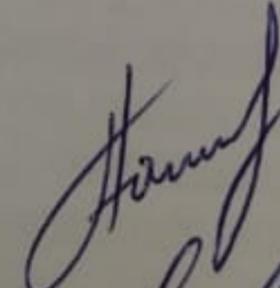
Допустить к защите
Заведующий кафедрой
 Клычова Г.С.
«7» февраля 2022 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

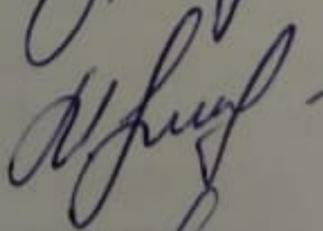
на тему: **Развитие системы контроля качества аудита в
сельскохозяйственных организациях на примере общества с
ограниченной ответственностью «Апас – Мол» Апастовского
района Республики Татарстан**

Направление подготовки 38.04.01 Экономика
Направленность Контроль и финансовый консалтинг

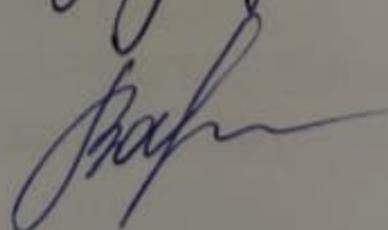
Выпускник (магистрант)


А.А. Гатин

Научный руководитель
к.э.н., доцент


Р.И. Нуриева

Рецензент
к.э.н., доцент


Г.Р. Валиева

Казань 2022

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
Клычова Г.С.
«18» ноября 2019 г.

ЗАДАНИЕ
на выпускную квалификационную работу
Гатина Айдара Асгатовича

1. Тема работы: Развитие системы контроля качества аудита в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Апас – Мол» Апастовского района Республики Татарстан
 2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы «7» февраля 2022 г.
 3. Исходные данные к работе: специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности ООО «Апас-Мол» Апастовского района РТ, нормативно-правовые документы.
 4. Перечень подлежащих разработке вопросов: теоретические основы формирования и совершенствования контроля качества аудита; основы системного анализа при совершенствовании контроля качества аудита; значение международного опыта для совершенствования контроля качества аудита в России; основные направления совершенствования контроля качества аудита в России; оценка состояния внешнего и внутреннего контроля качества на современном этапе развития аудита; развитие аудита на современном этапе; современное состояние внешнего контроля качества аудита; характеристика внутреннего контроля качества аудита; методические подходы к осуществлению внешнего и внутреннего контроля качества аудита; методическое обеспечение саморегулируемых организаций аудиторов; методы осуществления внешнего контроля качества работы государственными контрольными и надзорными органами; методические аспекты внутреннего контроля качества аудита.
 5. Перечень графических материалов: 13
 6. Дата выдачи задания
- Руководитель
Задание принял к исполнению

«18» ноября 2019 г.
Р.И. Нуриева
А.А. Гатин

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН		Сроки выполнения	Примечания
Наименование этапов выпускной квалификационной работы		18.11.2019	выполнено
ВВЕДЕНИЕ		19.10.2020	выполнено
1 Теоретические основы формирования и совершенствования контроля качества аудита			
1.1 Основы системного анализа при совершенствовании контроля качества аудита			
1.2 Значение международного опыта для совершенствования контроля качества аудита в России			
1.3 Основные направления совершенствования контроля качества аудита в России			
2 Оценка состояния внешнего и внутреннего контроля качества на современном этапе развития аудита на примере общества с ограниченной ответственностью «Апас-Мол» Апастовского района республики Татарстан		5.03.2021	выполнено
2.1 Развитие аудита на современном этапе			
2.2 Современное состояние внешнего контроля качества аудита			
2.3 Характеристика внутреннего контроля качества аудита			
3 Методические подходы к осуществлению внешнего и внутреннего контроля качества аудита на примере общества с ограниченной ответственностью «Апас-Мол» Апастовского района республики Татарстан			
3.1 Методическое обеспечение саморегулируемых организаций аудиторов		11.12.2021	выполнено
3.2 Методы осуществления внешнего контроля качества работы государственными контрольными и надзорными органами			
3.3 Методические аспекты внутреннего контроля качества аудита			
ЗАКЛЮЧЕНИЕ			
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК		24.01.2022	выполнено
ПРИЛОЖЕНИЯ		24.01.2022	выполнено
		24.01.2022	выполнено

Обучающийся

Руководитель

А.А. Гатин

Р.И. Нуриева

Аннотация
к выпускной квалификационной работе магистра

Гатина Айдара Асгатовича на тему Развитие системы контроля качества аудита в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Апас – Мол» Апастовского района Республики Татарстан

Целью настоящего исследования является совершенствование системы внешнего и внутреннего контроля качества аудита, всесторонняя оценка и разработка теоретических и организационно-методических положений внешнего и внутреннего обеспечения качества аудита в сельскохозяйственных организациях на примере ООО «Апас-Мол» Апастовского района РТ.

Научная новизна исследования состоит в формировании комплекса теоретических и методологических положений по совершенствованию систем внешнего и внутреннего контроля качества аудита, выявлении взаимосвязей внешнего и внутреннего контроля качества аудита, оценке состояния и соответствия внешнего и внутреннего контроля качества установленным требованиям.

Annotation
for the final qualifying work of the master

Gatin Aidar Asgatovich on the topic Development of a quality control system for auditing in agricultural organizations on the example of a limited liability company «Apas – Mol» Apastovsky district of the Republic of Tatarstan

The purpose of this study is to improve the system of external and internal audit quality control, a comprehensive assessment and development of theoretical and organizational and methodological provisions for external and internal audit quality assurance in agricultural organizations on the example of Apas-Mol LLC, Apastovsky district of the Republic of Tatarstan.

The scientific novelty of the study lies in the formation of a set of theoretical and methodological provisions for improving the systems of external and internal audit quality control, identifying the relationship between external and internal audit quality control, assessing the state and compliance of external and internal quality control with established requirements.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТА	11
1.1 Основы системного анализа при совершенствовании контроля качества аудита	11
1.2 Значение международного опыта для совершенствования контроля качества аудита в России	17
1.3 Основные направления совершенствования контроля качества аудита в России	26
2 ОЦЕНКА СОСТОЯНИЯ ВНЕШНЕГО И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ АУДИТА НА ПРИМЕРЕ ОБЩЕСТВЕ С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «АПАС-МОЛ» АПАСТОВСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН	39
2.1 Развитие аудита на современном этапе	39
2.2 Современное состояние внешнего контроля качества аудита	47
2.3 Характеристика внутреннего контроля качества аудита	54
3 МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОСУЩЕСТВЛЕНИЮ ВНЕШНЕГО И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТА НА ПРИМЕРЕ ОБЩЕСТВЕ С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «АПАС-МОЛ» АПАСТОВСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН	57
3.1 Методическое обеспечение саморегулируемых организаций аудиторов	57
3.2 Методы осуществления внешнего контроля качества работы государственными контрольными и надзорными органами	68
3.3 Методические аспекты внутреннего контроля качества аудита	74
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	78
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	83
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Особенностью функционирования рынка аудиторских услуг сегодня является усиление конкуренции, повышение требований заказчиков аудиторских услуг и пользователей аудиторской отчетности, которые стали заинтересованы в получении достоверной информации о финансовом положении предприятия, ужесточение требований к качеству аудита и репутации аудитора по мере выхода российских предприятий на международные рынки капитала, интеграции России в мировое экономическое сообщество и перехода на Международные стандарты финансовой отчетности и аудита.

Качество аудита выражает его сущностную определенность, благодаря которой аудит является аудитом, а не чем-либо иным. Качество аудита выражается в его свойствах. Под свойствами аудита в данном случае понимается соответствие проведения аудита требованиям законодательства. Утрата существенного свойства может привести к потере качества аудита. Роль аудита заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью получения объективной информации обществом о финансовом состоянии организаций. Некачественный аудит не обеспечивает прозрачность, надежность и объективность данной информации, вводит внешних пользователей в заблуждение.

Проблема совершенствования и развития внешнего и внутреннего контроля связана с объективной необходимостью повышения качества аудита в целях удовлетворения потребностей общества в достоверной информации о финансовом состоянии организаций.

Создание эффективных систем внешнего и внутреннего контроля позволит повысить качество аудита, прозрачность, информативность и надежность данных систем, снизить риски недостоверности информации, что в конечном итоге обеспечит более устойчивое развитие и функционирование рынка аудиторских услуг и субъектов аудиторской деятельности.

Недостатками существующей в настоящее время в России системы внешнего контроля качества аудита являются: несовершенство нормативно-правовой базы, методологического инструментария внешнего контроля, отсутствие сквозного жесткого контроля за соблюдением обязательных требований стандартов аудиторской деятельности, различие методик внешнего контроля по форме и содержанию, отсутствие единых критериев оценки результатов контрольных мероприятий.

Системы внутреннего контроля, устанавливаемые аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, в большинстве случаев не в полном объеме соответствуют требованиям стандартов аудиторской деятельности, а также недостаточно эффективны.

Очевидно, что необходима оценка, обобщение и систематизация типичных недостатков и ошибок, допускаемых при создании и осуществлении внешнего и внутреннего контроля качества, а также разработка теоретических положений и эффективного методологического инструментария, которые бы обеспечили надежность осуществления внешнего и внутреннего контроля качества аудита и обоснованность его оценки.

В данной ситуации актуальными являются научные разработки в области совершенствования систем внешнего и внутреннего контроля качества аудита.

Степень разработанности проблемы. В современной отечественной экономической литературе проблемам применения в Российской Федерации стандартов аудиторской деятельности, проведения аудита и обеспечения качества аудита уделяется достаточное большое внимание.

Об этом свидетельствуют многочисленные статьи и публикации российских и зарубежных ученых и специалистов:

- в области проведения аудита: М.В. Мельник, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет, Р.А. Алборов, Г.С. Клычова, И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова, А. Арене, Дж. Лоббек, Дж. Робертсон.

- в области контроля качества аудита: С.М. Бычкова, В.В. Скобара, Л.З. Шнейдман и другие.

Несмотря на наблюдающиеся значительные позитивные тенденции в совершенствовании систем внешнего и внутреннего контроля качества, их развитие не успевает за динамично развивающимися и постоянно ужесточающимися требованиями международных стандартов аудита. Требуется дальнейшей проработки нормативно-правовая база. Остаются открытыми ряд вопросов, в частности:

- недостаточно исследованы и раскрыты теоретические положения и практические подходы к созданию и поддержанию эффективной системы внешнего контроля качества аудита;
- проблемы существующих систем внешнего и внутреннего контроля качества аудита;
- унификация и совершенствование методологических, организационных и иных подходов к организации и осуществлению внешнего и внутреннего контроля качества аудита.

Актуальность и недостаточная научная разработанность вопросов создания систем внешнего и внутреннего контроля качества легли в основу выбора темы, предопределив также цели и задачи исследования.

Цель и задачи выпускной квалификационной работы. Целью настоящего исследования является совершенствование системы внешнего и внутреннего контроля качества аудита, всесторонняя оценка и разработка теоретических и организационно-методических положений внешнего и внутреннего обеспечения качества аудита в сельскохозяйственных организациях на примере ООО «Апас-Мол» Апастовского района РТ.

Для достижения указанной цели необходимо решение следующих взаимосвязанных задач:

- исследовать международный опыт развития систем контроля качества, требования российского законодательства, регулирующие осуществление внешнего и внутреннего контроля качества аудита;
- сформулировать направления совершенствования внешнего и внутреннего контроля качества аудита;

- проанализировать состояние и проблемы внешнего и внутреннего контроля качества аудита на современном этапе его развития, исследовать возможности повышения эффективности внешнего и внутреннего контроля качества аудита;

- разработать методические подходы к совершенствованию внешнего и внутреннего контроля качества аудита, позволяющие на основе оценки рисков определять необходимость и достаточность проводимых аудиторских процедур, определять объем выборки объектов контроля в ходе проверок качества аудита, оценивать достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств, полученных в ходе аудита на примере ООО «Апас-Мол» Апастовского района РТ.

Объектом исследования являются системы внешнего и внутреннего контроля качества аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Предметом исследования являются организационно-методологические проблемы систем внешнего и внутреннего контроля качества аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Теоретической и методологической основой исследования являлись труды отечественных и зарубежных специалистов в области разработки систем внешнего и внутреннего контроля качества аудита, документы Международной федерации бухгалтеров, межнациональных и российских профессиональных объединений аудиторов, российское законодательство и законодательство других стран в области регулирования аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и финансовой отчетности ООО «Апас-Мол» Апастовского района РТ, гражданских правоотношений.

Методика исследования основывалась на наблюдении, системном анализе и системном подходе, характеристике и объяснении полученных результатов, установлении практической значимости полученных выводов. Указанные методы позволили обобщить полученные результаты, выявить закономерности, противоречия, проблемные области, провести апробацию и внедрение результатов работы. В качестве инструментария исследований применялись

общенаучные методы познания: наблюдение, абстрагирование, дедукция и индукция, сравнительный анализ, группировка данных, обобщение теоретического и фактического материала. Положения и выводы, сформулированные в диссертации, основаны на критическом осмыслении действующих законодательных и других нормативных актов по бухгалтерскому учету, контролю и накопленного опыта работы государственных контролирующих служб, внешнего и внутреннего аудита.

Научная новизна исследования состоит в формировании комплекса теоретических и методологических положений по совершенствованию систем внешнего и внутреннего контроля качества аудита, выявлению взаимосвязей внешнего и внутреннего контроля качества аудита, оценке состояния и соответствия внешнего и внутреннего контроля качества установленным требованиям.

В процессе исследования получены следующие наиболее значимые результаты, которые являются новыми:

- обобщены теоретические положения, относящиеся к формированию и совершенствованию систем внешнего и внутреннего контроля качества аудита, показано развитие подходов к их осуществлению, ориентированных на цели и задачи в новых условиях постоянно ужесточающихся требований к качеству аудита;
- предложены направления совершенствования регулирования внешнего и внутреннего контроля качества аудита в России;
- сформулированы особенности развития контроля качества аудита в России, которые связаны с продолжающимся процессом формирования и развития аудита;
- разработаны предложения по совершенствованию внешнего и внутреннего контроля качества аудита, позволяющие организовать и обеспечивать эффективный внешний и внутренний контроль качества аудита в соответствии с требованиями правил (стандартов) аудиторской деятельности;

- разработаны и научно обоснованы методические подходы по организации и осуществлению внешнего и внутреннего контроля качества аудита, позволяющие осуществлять отбор аудиторских заданий для внешнего и внутреннего контроля качества, осуществлять проверку систем внутреннего контроля и аудиторских доказательств, полученных в ходе выполнения аудиторских заданий, оценивать необходимость и достаточность собранных аудиторских доказательств для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Практическая значимость исследования заключается в том, что результаты исследования ориентированы на широкое использование при совершенствовании внутреннего контроля качества аудиторскими фирмами, формировании внешнего контроля качества аудита саморегулируемыми организациями аудиторов, уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору и Минфином РФ.

Результаты исследования докладывались и обсуждались во всероссийских и международных научно-практических конференциях, проводимых на базе ФГОБУ ВО «Казанский государственный аграрный университет» (2019-2021 гг.).

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТА

1.1 Основы системного анализа при совершенствовании контроля качества аудита

Под системным исследованием понимают метод, при котором объекты исследования рассматриваются как элементы единого целостного образования. Эти элементы при взаимодействии друг с другом формируют новые свойства системы, которые отсутствуют у ее элементов. Отдельные элементы можно отнести к системе, если они взаимосвязаны и взаимодействуют друг с другом.

Системный подход к проведению исследования позволяет обеспечить его полноту и обоснованность, лучше понять суть, сложность и проблемы изучаемых объектов, установить закономерности и тенденции, выявить перспективные направления развития.

Системы контроля качества аудита в полной мере можно отнести к сложным системам в связи наличием полного набора свойств сложных систем, что обуславливает необходимость руководствоваться принципами и методами системного подхода и системного анализа при проведении их исследования.

В настоящее время проблема совершенствования и развития систем внешнего и внутреннего контроля связана с объективной необходимостью повышения качества аудита в целях удовлетворения потребностей общества в достоверной информации о финансовом состоянии организаций, ужесточения требований к качеству аудита и репутации аудитора по мере выхода российских предприятий на международные рынки капитала, интеграции России в мировое экономическое сообщество и перехода на Международные стандарты финансовой отчетности и аудита.

Важнейшей задачей является создание надежного механизма регулирования аудиторской деятельности и эффективных систем внешнего и

внутреннего контроля качества, чтобы минимизировать возможность возникновения новых крупных корпоративных скандалов.

Создание эффективных систем внешнего и внутреннего контроля качества аудита позволит снизить риски, связанные с асимметрией информации, транзакционные издержки на создание и поддержание внешних и внутренних систем контроля качества, повысить прозрачность, информативность и надежность данных систем, что в конечном итоге обеспечит более устойчивое развитие и функционирование рынка аудиторских услуг и субъектов аудиторской деятельности.

По мнению Мельник М.В. система внешнего контроля качества оказывает существенное влияние на отношение аудиторских организаций к построению систем внутреннего контроля качества и эффективность этой системы, что напрямую связано с качеством оказываемых аудиторских услуг [41].

Системно-структурный подход исследования позволил выделить внутренние взаимосвязи между элементами системы контроля качества аудита и взаимосвязи с внешней средой.

В соответствии с требованиями Международного стандарта аудита (МСА) 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» система контроля качества услуг аудиторской организации должна устанавливать принципы и процедуры в отношении каждого элемента системы внутреннего контроля. При этом данные элементы являются объектом как внешнего, так и внутреннего контроля качества аудита. Это обуславливает необходимость установления такой системы обеспечения качества, которая в обязательном порядке будет содержать взаимосвязанные процедуры по проверке данных элементов [5].

Следует отметить, что аудит определенных клиентов несет в себе повышенные риски для аудиторских организаций и является объектом повышенного контроля со стороны внешних и внутренних контролеров

качества. Ниже представлена взаимосвязь внешнего и внутреннего контроля на уровне таких объектов контроля как риски, связанные с наличием количества следующих клиентов проверяемой организации (таблица 1.1).

Таблица 1.1 – Взаимосвязь внешнего и внутреннего контроля качества на уровне элементов системы внутреннего контроля

Объекты контроля	Внутренний контроль качества	Внешний контроль качества работы		
		СРОА	УФО	Минфин РФ
а) обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией;	+	+	+	+
б) этические требования;	+	+	+	+
в) принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества;	+	+	+	+
г) кадровая работа;	+	+	+	+
д) выполнение задания;	+	+	+	+
е) мониторинг	+	+	+	+

Следует отметить, что аудит определенных клиентов несет в себе повышенные риски для аудиторских организаций и является объектом повышенного контроля со стороны внешних и внутренних контролеров качества. Ниже представлена взаимосвязь внешнего и внутреннего контроля на уровне таких объектов контроля как риски, связанные с наличием количества следующих клиентов проверяемой организации.

На основе системно-исторического подхода проведено исследование того, как и каким образом возникла проблема контроля качества аудита, в том числе проанализирован зарубежный опыт, какие этапы в своем развитии проходила, каковы тенденции и направления решения данной проблемы в будущем.

Формирование системы внешнего контроля качества в России началось с утверждения Минфином РФ Временного положения о порядке аккредитации

профессиональных, аудиторских объединений при Министерстве финансов Российской Федерации, которое в настоящее время утратило силу.

На данный момент законодательные акты западных стран, международные стандарты аудита (МСА) являются основным источником правового регулирования аудиторской деятельности в России. Это связано с этапом становления аудиторской профессии в России, а также процессом интернационализации российского рынка аудита и интеграции капиталов, возрастающей конкуренции, повышении требований к отечественным аудиторским фирмам при их выходе на качественно иной уровень оказания услуг, что требует скорейшего перехода на современные и общепринятые методы работы.

Таблица 1.2 – Взаимосвязь внешнего и внутреннего контроля на уровне рисков, связанных с наличием количества следующих клиентов проверяемой организации

Объекты контроля	Внутренний контроль качества	Внешний контроль качества работы	
		СРОА	УФО
а) ценные бумаги которых котируются на бирже;	+	+	+
б) являющихся кредитными организациями;	+	+	+
в) являющихся страховыми компаниями;	+	+	+
г) являющихся инвестиционными фондами (акционерными и паевыми), осуществляющие инвестиции в ценные бумаги, обращающиеся на бирже;	+	+	+
д) являющихся пенсионными фондами;	+	+	+
е) которые имеют большое общественное значение в силу характера их хозяйственной деятельности, размера предприятия или численности сотрудников;	+	+	+
ж) задания в отраслях, связанные с необходимостью привлечения специалистов по этим отраслям (сложные области);	+	+	+
з) задания в областях, которые раньше не проверялись и не анализировались;	+	+	+
и) задания, с неудовлетворительными результатами проверок контроля качества	+	+	+

На основе системно-функционального подхода были выделены функции органов регулирования аудиторской деятельности в части, касающейся внешнего контроля качества, а также проведен анализ этих функций.

Федеральным законом от 30.12.2008г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» установлено 3 уровня регулирования аудиторской деятельности [1] (таблица 1.3.)

Таблица 1.3 – Структура регулирования аудиторской деятельности

Регулирование аудиторской деятельности	Функции органов регулирования аудиторской деятельности в части, касающейся внешнего контроля качества
<p>1. Государственное регулирование аудиторской деятельности. Уполномоченный федеральный орган (осуществляет государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов) Уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору</p>	<p>Соблюдение саморегулируемыми организациями аудиторов требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность Контроль за деятельностью организаций, указанных в п. 3 статьи. 5 Закона «Об аудиторской деятельности»</p>
<p>2. Совет по аудиторской деятельности</p>	<p>Оценка- деятельности саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов. Подготовка, при необходимости, рекомендаций по совершенствованию этой деятельности. Вынесение на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложений о порядке осуществления им внешнего контроля качества работы аудиторских организаций.</p>
<p>3. Саморегулируемые организации аудиторов</p>	<p>Соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Федерального закона, • стандартов аудиторской деятельности, • правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, • кодекса профессиональной этики аудиторов

Распределение объема работ по осуществлению внешнего и внутреннего контроля качества аудита можно представить следующим образом:



Рисунок 1.1 – Объем работ при осуществлении внешнего и внутреннего контроля качества аудита

На настоящем этапе происходит процесс совершенствования законодательного и нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности исходя из специфики развития аудита в России и международного опыта.

Система нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность, в том числе системы контроля качества аудита, включает следующие нормативные акты:

1. Законы и иные нормативные акты Российской Федерации:
 - Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [1];
 - Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» [2];
 - другие федеральные законы, а также принимаемые в соответствии с ними иные нормативные правовые акты;
2. Международные стандарты аудита [4-10];
3. Кодекс этики аудиторов России, одобренный Советом по аудиторской деятельности при Минфине России [14];
4. Нормативные акты саморегулируемых организаций аудиторов:
 - внутренние правила (стандарты), действующие в саморегулируемых организациях аудиторов;

- Кодексы профессиональной этики аудиторов, саморегулируемых организациях аудиторов;
- методики, правила внешнего контроля качества аудита членов саморегулируемых организаций аудиторов.

5. Внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в аудиторской организации, у индивидуального аудитора.

Согласно Перечню актов, подлежащих принятию в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ [10], одобренным Советом по аудиторской деятельности при Минфине России 29 января 2009 г. [1], было запланировано разработать ряд документов, связанных с внесением изменений в систему внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и аудиторов применительно к требованиям Федерального закона, в том числе Порядок оценки деятельности саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов.

1.2 Значение международного опыта для совершенствования контроля качества аудита в России

На данный момент законодательные акты западных стран, международные стандарты аудита (МСА) являются своеобразным источником правового регулирования аудиторской деятельности в России, так как происходит заимствование западных методов и технологий проведения аудита. В этой связи необходимо рассмотреть международный опыт создания систем контроля качества аудита.

Период, начиная с 1940 года и по настоящее время, характеризуется динамичным развитием фондовых рынков и транснациональных корпораций, а также углублением мирохозяйственных связей, что приводит к необходимости выработки унифицированных требований к качеству аудита, порядку его осуществления и профессиональной этике. С целью реализации этих

требований мировым сообществом выработаны определенные правила и положения – международные стандарты, позволяющие с одинаковых позиций подходить к аудиту в разных странах и в различных отраслях [20, с.6].

Европейский союз. Правовой основой для совершенствования и гармонизации законодательства государств – членов Европейского Союза в области регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита являются Директивы, принятые Советом Министров Европейского парламента. При этом страны-участницы.

Начиная с 1931 года в США существуют очень жесткие требования к финансовой отчетности листинговых компаний, а в отношении прочих компаний регулирование является либо слабым, либо отсутствует полностью. Европейские нормы регулирования базируются, как правило, на размере компаний (4-я Директива) [33, с. 15].

Однако в Европе существует тенденция более жесткого подхода к листинговым компаниям, а теперь с принятием Европейского положения о консолидированной финансовой отчетности - это стало законом.

Необходимо отметить, что все европейские страны и страны - члены ЕС применяют стандарты, в основе которых лежат принципы, и ни одна из стран не применяет строгие стандарты, в основе которых лежат правила. Контроль качества сфокусирован на проверке основных требований стандартов аудита (requirements) и наличия достаточных и надлежащих доказательств по предпосылкам подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

Во всех странах Европейского Союза существуют профессиональные организации аудиторов, причем аудиторы, имеющие право проводить обязательный аудит, должны быть членами такой профессиональной организации.

В большинстве страна Европейского Союза существует одна профессиональная организация аудиторов. В Испании их 3, а в Финляндии 2, при этом только одна из них признается организацией для аудиторов 1-ой

категории. В Великобритании таких организаций 5, в Италии 2, но они в настоящее время объединяются [19].

Во всех организациях членами организаций являются физические лица. В некоторых как физические, так и юридические лица, но ни в одной из организаций членство не ограничивается только юридическими лицами [41, с. 13].

В Великобритании существуют две структуры мониторинга, где аудиторские фирмы, осуществляющие аудит общественно значимых предприятий, контролируются Отделом проверки качества аудита при Совете по финансовой отчетности – органе общественного надзора. Аудит других предприятий контролируется профессиональными организациями.

В Республике Чехия – используется комбинированная система, где в группу проверки качества аудита входят два человека: штатный сотрудник организации и аудитор, назначаемый в соответствии с законодательством.

В некоторых странах существует смешанная система мониторинга и контролируемых экспертных оценок» [39].

Европейская федерация бухгалтеров (Federation des Experts Comptables Europee№) или (ЕФБ) основана 1 января 1987 г. путем слияния созданного в Париже в ноябре 1951 г. Европейского союза экспертов по бухгалтерскому учету и финансам (Union№ Europee№e des Expert Comptables Eko№omiques et Fi№a№ciers - UEC) и образованной в 1958 г. исследовательской группы экспертов по бухгалтерскому учету Европейского Экономического Сообщества (Groupe d'Etudes des Experts Comptables de la C.E.F.), которая должна была готовить рекомендации для стран, входящих в это сообщество [19].

Задачами ЕФБ является представление органам Европейского Сообщества и национальным правительствам мнений европейских аудиторов о проектах предложений по решению общественно-правовых, налоговых и профессиональных вопросов, гармонизации систем учета и отчетности в общеевропейском масштабе, поддержке развития бухгалтерского учета в странах Восточной Европы.

Европейская федерация бухгалтеров устанавливает, что с 2005 года в соответствии с национальными стандартами аудита страны, входящие в Европейский Союз, при проведении аудита финансовой отчетности аудиторы должны:

- выполнять аудиторские процедуры в соответствии с МСА;
- составлять заключение о финансовой отчетности в соответствии с МСА;
- осуществлять дополнительные аудиторские процедуры и представлять заключения по дополнительным вопросам в рамках определенных законодательных, нормативных и других требований каждой страны.

Настоящее предложение также содержит положение об усилении качества аудита и принятии МСА всеми компаниями, ценные бумаги которых официально котируются на рынке ЕС, начиная с 2005 года.

Международным профессиональным объединением является Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants). Международная федерация бухгалтеров (МФБ) была основана 7 октября 1977 г. с целью координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учета, финансовой отчетности и аудита.

Основная роль в разработке нормативов по аудиту принадлежит Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants). Международная федерация бухгалтеров имеет свой устав и конституцию. Согласно уставу МФБ ставит своей основной задачей «развитие и усиление координации во всемирном масштабе бухгалтерской профессии и унифицированных стандартов учета» (параграф 2). При Совете МФБ существует Комитет по международной аудиторской практике (КМАП), на который возложена обязанность выпуска нормативов по аудиту и сопутствующим услугам, работам [45, с.9].

Совет по международным стандартам аудита и гарантии достоверности - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), защищает общественные интересы с помощью разработки высококачественных

стандартов, регулирующих, проведение аудита, контроля качества, обзоров, других сопутствующих услуг, а также обеспечивает содействие конвергенции национальных и международных стандартов [45, с. 15].

Международный комитет аудиторов Transnational Auditors Committee (ТАС) - исполнительный орган Форума фирм (Forum of Firms), образованного с целью создания международного режима регулирования аудита на основе соблюдения глобального стандарта качества в условиях осуществления межнациональной аудиторской практики. В форум фирм может вступить любая международная аудиторская компания, которая готова соблюдать стандарты и подвергаться внешнему контролю качества аудиторских и бухгалтерских услуг, оказываемых транснациональным компаниям. [45, с. 16].

Великобритания. Законодательным актом, регулирующим коммерческую и аудиторскую деятельность, в Великобритании является Закон о предприятии 1989г. с многочисленными изменениями и дополнениями.

В целях осуществления контроля качества создан Объединенный отдел мониторинга (ЖМО). Законодательством Великобритании предусмотрено требование обязательного членства аудиторами профессиональном объединении.

С 1990 года по настоящее время система нормативного регулирования Великобритании предусматривает два уровня:

1. Совет по финансовой отчетности;
2. Совет по стандартам бухгалтерского учета и его структуры (оперативная рабочая группа, экспертная группа и др.), широко представлены профессиональные организации бухгалтеров.

Право проведения аудита предоставлено членам Института присяжных бухгалтеров. Все компании без исключения должны представлять свою годовую отчетность для проверки аудиторами [45, с 17-18].

Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса Великобритании объединяет присяжных бухгалтеров, как работающих в аудиторских, так и тех, которые в них не работают. Часть присяжных бухгалтеров, работающих в

аудиторских фирмах, являются аудиторами. К аудиторами, проводящим обязательный аудит, предъявляются особые требования. Компании должны быть зарегистрированными в Институте присяжных бухгалтеров, но не могут являться его членами по своему выбору. В отношении присяжных бухгалтеров членство также ограничивается для физических лиц.

Совет по финансовой отчетности имеет в своей структуре пять ключевых подразделений, включая Комитет профессионального надзора за деятельностью независимых бухгалтеров (аудиторов). Совет имеет также отдел по контролю качества аудита. Совет осуществляет как надзор за профессиональными аудиторскими объединениями (институтами), так и контроль качества аудита общественно значимых компаний. В настоящее время пока еще продолжает функционировать Объединенный отдел мониторинга, созданный тремя ведущими профессиональными объединениями аудиторов для контроля качества аудита своих членов. Что касается европейского экономического пространства в целом, то создание и развитие общественного надзора осуществляется в рамках Восьмой директивы Европейской комиссии.

В Великобритании принят соответствующий закон, в соответствии с которым надзор за проверками обеспечения качества является окончательной, ответственностью надзорного органа, а выполнение дисциплинарных функций закреплено за профессиональными организациями (за исключением общественно значимых предприятий).

Франция. Законодательными актами, регулирующими аудиторскую и коммерческую деятельность, во Франции являются: Закон о торговых товариществах (1966 г.) и дополнение к нему Декрет о торговых товариществах (1967 г.).

В настоящее время учет и аудит жестко контролируется государством (министерствами финансов и юстиции). Методология учета носит выраженный национальный характер, но соответствует МСФО. Аудит возлагается на бухгалтерских комиссаров, которые выбираются собранием акционеров сроком на 6 лет.

Аудит осуществляется в соответствии с восьмой Директивой ЕС по аудиту. Аудит обязателен для компаний, капитал которых свыше 500 тыс. евро или которые зарегистрированы на фондовых биржах, а также обществ с ограниченной ответственностью, полных товариществ, товариществ на вере, если средняя численность превышает 10 человек [45, с. 17].

Во Франции в 2003 году был принят закон о финансовой безопасности, в соответствии с которым был создан Высший совет обязательных аудиторов. Совет наделен полномочиями высшего органа, представляющего общественные интересы и осуществляющего контроль за аудиторской профессией. В составе совета утверждены 12 членов, при этом представителями аудиторов являются только трое. В рамках проведения контроля качества обеспечивается проверка всех основных профессиональных принципов, в том числе профессиональных стандартов аудита, кодекса этики, технических методик проведения аудита, предусматривается ежегодная публикация заключения о деятельности совета.

Существующая система общественного надзора ответственна за создание стандартов аудита. В части мер дисциплинарного воздействия система общественного надзора занимается рассмотрением апелляционных жалоб [44, с.89].

Осуществление внешних проверок качества аудита компаний, акции которых котируются на бирже и паевые инвестиционные фонды осуществляет Высший совет, Национальная компания CNCC при содействии органа по контролю за финансовыми рынками AMF. Проверку остальных компаний осуществляет CNCC. В CNCC во Франции членами организации являются как индивидуальные аудиторы, так и аудиторские организации. При этом организация объединяет только аудиторов. Дисциплинарный контроль за деятельностью аудиторских организаций устанавливается по факту членства в организации.

Германия. В 1896 году было основано первое профессиональное объединение аудиторов в Германии – Союз Берлинских бухгалтеров-ревизоров.

Законодательными актами, регулирующими аудиторскую и коммерческую, деятельность в Германии, являются: Закон об аудиторской деятельности 1961 года, нормы Германского Торгового Уложения (1900 г.), Закон об акционерных обществах, Закон о товариществах с ограниченной ответственностью, Закон о балансах и Закон о налоге на корпорации.

Публикация отчетности обязательна для компаний, применяющих МСФО.

Система учета и аудита остается национальной, строго регулируемой государством, несмотря на Директивы ЕС и применение МСФО.

Независимость аудитора ограничена тремя факторами владения акциями клиентов, незначительной ответственностью по законодательству и в случае превышения доходов от консультирования клиентов на 30% [45, с 16].

В Германии в Палату аудиторов (WPK) входят только аудиторы, аудиторские организации» и руководители аудиторских организаций, которые не являются аудиторами.

Законодательством Германии предусмотрено требование обязательного членства аудитора в профессиональном объединении.

Надзорные органы несут окончательную ответственность за надзор за системами внешних проверок обеспечения качества в отношении компаний, акции которых котируются на биржах, и других общественно значимых предприятий, но делегировали обязанности по контролю качества другим профессиональным организациям.

Комиссия по надзору за аудиторской деятельностью (АОС) осуществляет надзор за адекватностью и эффективностью системы обеспечения качества и представляет официальные отчеты по его результатам. Она готовит рекомендации по дальнейшей разработке и совершенствованию, системы и годовые общедоступные отчеты по всем этим вопросам. Годовой отчет АОС предоставляется Федеральному министерству экономики и труда, Консультативному комитету и Правлению профессиональной организации, а

также публикуется в официальном журнале и на веб-сайте указанной профессиональной организации.

США. Законодательными актами, регулирующими аудиторскую и коммерческую деятельность в США является Закон о ценных бумагах (1933 г.), Закон о фондовых биржах (1934 г.), использование звания «присяжный бухгалтер» регулируется законом штата в^ департаменте выдачи лицензий этого штата.

Под влиянием экономического кризиса в 1933 году в США была создана Комиссия по ценным бумагам и биржевым операциям - правительственное учреждение, которое помогает инвесторам и обеспечивает их надежной информацией, на основании которой они могут принимать решения.

В США бухгалтеры и аудиторы объединены в одной профессиональной организации. -

В соответствии с Законом Сарбейнса-Оксли был создан и в настоящее время действует Совет по надзору за аудитом и бухгалтерским учетом в публичных компаниях, обладающий очень широкими полномочиями. Совет в соответствии с вышеуказанным законом организует проверки с использованием штата высокопрофессиональных инспекторов, в том числе на постоянной основе, всех зарегистрированных аудиторских фирм в целях выработки - оценки соблюдения положений законодательства в данной сфере, профессиональных стандартов и т.д. [45, с. 95].

Совет ежегодно проводит проверки всех аудиторских фирм, которые готовят аудиторские заключения по более чем 100 компаниям с зарегистрированными, ценными бумагами, и не реже одного раза в 3 года – готовящих аудиторские заключения по 100 и менее аналогичным компаниям.

В соответствии с законом Сарбейнса-Оксли аудиторам в США запрещено:

- проводить внутренний аудит у своих клиентов и одновременно аудировать их отчетность;

- совмещать осуществление организации бухгалтерского и налогового учета и проводить одновременно аудит финансовой отчетности;
- оказывать консультационные услуги одновременно с проведением аудита финансовой отчетности [45, с. 95]..

В итоге две функции контрольных и надзорных органов в части разработки стандартов и осуществления внешнего контроля ОЗХС по разному распределены между органами регулирования и контроля аудитам за рубежом и в России.

1.3 Основные направления совершенствования контроля качества аудита в России

В соответствии с концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации до 2020 г. необходимо обеспечить повышение качества и прозрачности корпоративной, отчетности, развитие саморегулирования и повышение ответственности аудиторов [39].

Таким образом, в настоящий момент в России вырабатывается концепция становления саморегулирования, в то время как во многих странах наблюдаются противоположные тенденции. Основной формой регулирования аудиторской деятельности на западе являлось саморегулирование.

На настоящем этапе происходит процесс совершенствования законодательного и нормативно-правового регулирования исходя из специфики развития аудита в России и международного опыта. До принятия Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» особенностью действовавшей системы являлся высокий уровень государственного регулирования [1].

В связи с принятием Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» произошел сдвиг в сторону повышения требований к внешнему контролю качества аудита со стороны саморегулируемых

организаций аудиторов и осуществлению общественного надзора за их деятельностью.

При совершенствовании системы регулирования необходимо выработать оптимальный инструмент, который позволит снизить риски возникновения новых крупных скандалов.

Как правило, скандалы возникают по трем причинам:

- 1) Спад экономики или отрасли промышленности, в которой работает аудиторский клиент;
- 2) Аудиторский клиент допустил много ошибок в представленной финансовой отчетности;
- 3) Аудитор умолчал указанные выше ошибки.

Необходимо отметить, что либеральная модель регулирования (саморегулирование), а также модель, основанная на государственном регулировании аудиторской деятельности уже показали недостаточную эффективность. Крайности «от анархии до левиафана» влекут повышенные издержки общества. При этом регулирование аудиторской деятельности в России должно быть достаточно жестким, так как чрезмерно либеральная модель не эффективна.

Актуальность проблемы регулирования резко повышается именно сейчас в связи с мировым кризисом. При выработке подходов в обязательном порядке должен учитываться международный опыт, адаптированный к действующему законодательству, а также должен быть использован собственный накопленный опыт, так как слепое копирование западных систем контроля или изобретение полностью уникальной системы неэффективны.

По мнению Санниковой М.О. Аудиторская деятельность является деятельностью, которой присущ значительный информационный риск. Общественная значимость профессии предполагает также повышенный уровень ответственности за качество оказываемых услуг. Необходима постоянно действующая целостная эффективная система, обеспечивающая

взаимосвязь проверки обязательных требований и полноту охвата проверяемых вопросов при осуществлении внешнего контроля качества аудита [47, с. 25].

Недостатки в системах внешнего и внутреннего контроля качества аудита, выявленные в ходе осуществления внешнего контроля качества являются основой для совершенствования нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности с целью повышение качества аудиторских услуг и эффективности контрольных мероприятий.

Хахонова Н.Н. считает, что снижение качества аудита может приводить к непрозрачности отчетности, недоверию внешних пользователей к бухгалтерской отчетности и как следствие к проблемам с привлечением инвестиций, риску возникновения банкротств и новых корпоративных скандалов и, как следствие, увеличению нестабильности рынка аудиторских услуг и кризисных явлений в экономике [47, с. 223].

В связи с этим необходимо разумное сочетание механизма государственного регулирования и саморегулирования.

В этих условиях также необходимо создание эффективного механизма регулирования ценовой политики аудиторских фирм с целью контроля за минимальными ценами аудиторских услуг, что позволит создать барьер для недобросовестных auditors, поводящих аудит с нарушением требований качества, а также изменение в общественном сознании сложившейся практики понимания сути аудиторских услуг.

Совершенствование системы аттестации, обучения и повышения квалификации auditors в Российской Федерации является важным блоком в системе регулирования аудиторской деятельности, которые позволили бы повысить качество аудита. При этом необходимо отметить, что этот блок не является объектом настоящего диссертационного исследования.

Также необходимо обеспечить соблюдение требований к частоте осуществлению внешнего контроля со стороны СРОА и со стороны уполномоченного органа по контролю и надзору за полнотой охвата аудиторских организаций проводимыми проверками качества.

С учетом большого количества аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также нехваткой квалифицированных контролеров качества представляется более целесообразным ввести аналогичную систему, так как жесткость требований качеству аудита в России будет компенсироваться необязательностью их выполнения, тем более что аудит в России находится в стадии становления.

При установлении периодичности контроля качества необходимо учитывать целесообразность и эффективность проводимых мероприятий.

Для повышения эффективности контрольных мероприятий предлагается также внести изменения в законодательство и исключить из объектов контроля качества сопутствующие аудиту услуги, так как в соответствии с Директивой об обязательном аудите сопутствующие аудиту услуги не являются объектом контроля. В противном случае контроль качества данных услуг также на должен строиться на проверке основных требований стандартов аудита (requirements).

Государственный контроль (надзор). Для обеспечения эффективного функционирования национальной системы надзора, необходимо, чтобы созданная система обладала целостностью, независимостью, прозрачностью, достаточностью и независимостью финансирования, а также, учитывая специфику российского законодательства, соответствовала международным требованиям.

Уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору. Обязательным требованием осуществления внешнего контроля качества работы со стороны уполномоченного федерального органа по контролю и надзору должна являться проверка соблюдения аудиторскими организациями основных принципов стандартов аудиторской деятельности, а не жестких правил.

Процедуры уполномоченного федерального органа по контролю и надзору по осуществлению внешнего контроля качества работы должны быть направлены на соблюдение требований:

- Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»,
- стандартов аудиторской деятельности,
- Кодекса этики аудиторов России,
- правила независимости аудиторов и аудиторских организаций,
- правила внутреннего контроля,
- законодательных и нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность,
- нормативных правовых актов в области противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма и правила внутреннего контроля в - целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма в случаях, предусмотренных законодательством,
- нормативных правовых актов в области противодействия коррупции.

Для решения задач, стоящих перед уполномоченным органом по контролю и надзору, необходимо создать систему штатных контролеров качества и наделить их следующими полномочиями:

- Прямая проверка качества проведенных аудитов общественно - значимых компаний,
- Внеплановые проверки по мере необходимости в тех случаях, когда надзорный орган сочтет их целесообразными [31].

Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов. В соответствии с п. 1 Статьи 29 Директивы, «система проверки обеспечения качества должна быть построена таким образом, чтобы не зависеть от проверяемых аудиторов и аудиторских фирм, назначаемых в соответствии с законодательством, и находиться под общественным надзором в соответствии с положениями Главы VIII (Директивы)» [39].

Обязательность осуществления государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов предусмотрена статьей 22 Федерального Закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008г. № 307-ФЗ. Органом, на который возложены, данные функции, является Министерство финансов РФ.

Таким образом, в части независимости и обязательности осуществления надзора в действующем российском законодательстве учтены международные требования.

В российском законодательстве положение об окончательной ответственности надзорного органа за осуществление надзора на данный момент отсутствует. Однако, в соответствии со статьей 22 Федерального Закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008г. № 307-ФЗ, «орган общественного надзора отвечает за соблюдение саморегулируемыми организациями аудиторов требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность» [1].

Возможность делегирования надзорной функции также не предусмотрена, что, является положительным моментом с точки зрения ужесточения контроля.

Надзорные структуры во многих странах несут окончательную ответственность за методическое, руководство в отношении характера и структуры проверок. Они отвечают за программу работ и публикацию результатов проверок, при этом определенные оперативные задачи могут быть частично или полностью делегированы профессиональным организациям» [28].

Существует необходимость большей координации в осуществлении внешнего контроля качества работы.

Для аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской

деятельности», предлагается установить единые подходы к методическому обеспечению осуществления внешнего контроля качества работы [1].

Для осуществления анализа выполненных внешних проверок качества работы надзорным органом, необходимо разработать и применять процедуру осуществления, выборки выполненных внешних проверок.

Задачи общественного надзора в области проверки обеспечения качества могут включать в себя следующее:

- 1) Надзор за управлением (планированием и контролем) системы проверки обеспечения качества;
- 2) Оценку результатов проверок» [39].

Также следует выработать механизмы контроля за соблюдением сроков проверок (своевременностью прохождения проверок) и полноты охвата внешним контролем качества работы аудиторских организаций в рамках установленных сроков.

Таким образом, существующая на настоящий момент система внешнего и внутреннего контроля качества обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, а также на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности государственной корпорации, государственной компании, государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия которые указаны в пункте 4 статьи 5 Федерального Закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008г. № 307-ФЗ предполагает осуществление внешнего контроля качества работы за аудитом компаний с долей государственной собственности, как со стороны Минфина РФ, так и со стороны СРОА [1].

Внешний контроль качества аудиторских организаций и аудиторов со стороны саморегулируемых организаций аудиторов.

Система внешнего контроля качества аудита должна быть построена таким образом, чтобы не зависеть от проверяемых аудиторов и аудиторских организаций и находиться под общественным надзором [139].

В связи с принятием Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008г. № 307-ФЗ и запланированным к разработке документам по внешнему контролю качества, указанным выше, изменились требования к осуществлению внешнего контроля качества. В настоящий момент внешний контроль качества в основном осуществляются саморегулируемыми организациями аудиторов [1].

В соответствии с п. 3 статьи 10 Закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008г. предметом внешнего контроля качества работы является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов [1].

В результате предметом внешнего контроля стало три стандарта, регулирующих оказание сопутствующих аудиту услуг и не относящихся к обязательному аудиту: «Компиляция финансовой информации», «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации» и «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской отчетности)».

Нужно отметить, что принципы осуществления внешнего контроля качества установлен Международный стандарт аудита (МСА) 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности». Однако на настоящий момент в действующих программах внешних проверок применяются слишком общие процедуры. Например, соблюдает ли аудитор стандарты? При этом не конкретизируется, какие именно стандарты и какие обязательные требования и процедуры аудитор соблюдает или не соблюдает. Также происходит дублирование процедур. Все это приводит к тому, что система внешнего контроля качества не имеет прочного «каркаса», в связи с чем, является неэффективной и неустойчивой.

В соответствии с принятым Федеральным законом от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» членство в саморегулируемой организации аудиторов должно обеспечить повышение качества работы. В этой связи актуальным становится вопрос о качестве и эффективности процедур внешнего контроля и безупречности репутации саморегулируемой организации аудиторов.

Методики и программы внешнего и внутреннего контроля качества необходимо привести в соответствие с требованиями данного Закона. Кодекс этики аудиторов России 2007 года следует также пересмотреть с учетом действующего международного Кодекса этики [37].

Предлагается ввести понятие методики осуществления внешнего контроля на основе проведения мониторинга (штатными контролерами) и методики контролируемой экспертной оценки (контролерами, привлеченными по гражданско-правовым договорам) в методические рекомендации по осуществлению внешнего контроля качества аудита со стороны саморегулируемых организаций аудиторов и применять указанные подходы при осуществлении внешнего контроля качества аудита саморегулируемыми организациями аудиторов. При организации внешних проверок со стороны СРОА предлагается применять методику мониторинга, контролируемой экспертной оценки или использовать комбинацию этих двух методик. Однако применение комбинации этих двух методик является наиболее предпочтительным подходом.

Дисциплинарным органам заключение должно направляться в тех случаях, когда результаты проверки качества оказываются, неудовлетворительными, например, в тех случаях, когда имеются основания для исключения аудиторской организации (аудитора) из членов СРОА, в тех случаях, когда повторные проверки также имеют неудовлетворительные результаты, непредставлении документов или препятствовании проведению проверки и т.п.

В настоящее время в международной практике наблюдается тенденция отказа от системы «проверка равного равным» и перехода к штатной системе контроля качества. Это отчасти обусловлено тем, что система работы по совместительству в глазах общественности кажется недостаточно жесткой и объективной по отношению к проверяемому лицу.

В России на данном этапе внешний контроль целесообразно проводить с группой контролеров, состоящей как минимум, из 2 контролеров. Максимальный объем нагрузки на каждого контролера не должен превышать 100 часов в год. Работа контролеров качества должна быть оплачиваемой.

Рекомендуется максимально ограничить количество инспекторов качества от одной аудиторской организации в команде инспекторов, а также ограничить количество аудиторских организаций, предоставляющих инспекторов качества, входящих в одну инспекторскую команду. Это делается с целью снижения рисков того, что одна аудиторская организация сможет воспользоваться своим положением и использовать полученную информацию, а также для того, чтобы избежать возможных «альянсов» между проверяемой и проверяющей организациями [21, с.160].

Системы обеспечения качества должны иметь соответствующее ресурсное обеспечение с тем, чтобы они могли оказывать реальное влияние и способствовать повышению доверия со стороны общества. Финансирование расходов на осуществление контроля качества со стороны СРОА может осуществляться следующими способами:

- 1) возлагаться надзорным советом непосредственно на аудиторские фирмы или членов;
- 2) финансироваться из общего бюджета (как например это делается в Италии. Аудиторские фирмы и компании, акции которых котируются на бирже, вносят ежегодный регистрационный взнос в бюджет;
- 3) если профессиональный орган несет основную ответственность за осуществление проверок, а за проверку назначенных в соответствии с законодательством аудиторов общественно значимых предприятий отвечает

сторонний орган, профессиональная организация устанавливает ежегодный платеж для аудиторских фирм, который включает в себя затраты стороннего органа» [21, с. 162].

Следует отметить, что с помощью внешнего контроля качества выявляются недостатки в качестве работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, которые самостоятельно ими могут быть не выявлены. По результатам, проведения внешнего контроля качества работы эти недостатки подлежат доведению» до сведения проверяемой аудиторской организации. Проверяемая аудиторская организация должна провести мероприятия по устранению выявленных недостатков и в результате усовершенствовать свою работу и качество оказываемых услуг.

При этом нужно понимать, что наличие надежной, эффективной и прозрачной системы внешнего контроля» качества не может предотвратить возможных банкротств и связанных с ними скандалов. С помощью этой системы можно проверить наличие или отсутствие необходимых процедур у аудиторской организации.

Внутренний контроль качества аудита. Требования к внутреннему контролю качества аудиторской организациям (индивидуального аудитора) установлен Международным стандартом аудита (МСА) 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности». Стандарт устанавливает единые требования в отношении контроля качества выполнения заданий по аудиту. Согласно данному стандарту, аудиторская организация должна установить систему контроля качества услуг (заданий), обеспечивающую разумную уверенность в том, что данная аудиторская организация и ее работники проводят аудит и оказывают сопутствующие аудиту услуги, в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, международными стандартами аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, а также в том, что заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных

заданий [33].

Система контроля качества основывается на принципах, обеспечивающих достижение целей, по каждому элементу системы внутреннего контроля, а также процедурах, обеспечивающих соблюдение этих принципов и контроль за их соблюдением.

Элементы система внутреннего контроля качества [49]:

- а) обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией;
- б) этические требования;
- в) принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества;
- г) кадровая работа;
- д) выполнение задания;
- е) мониторинг.

Характер принципов и процедур, разработанных самостоятельно каждой аудиторской организацией в соответствии с требованиями указанных правил (стандартов), зависит от различных факторов, например, масштаба деятельности и ее организации, а также от того, является ли она участником сети или ассоциации.

Политика и процедуры, разрабатываемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), должны принимать во внимание факторы риска, присущие проверяемым организациям.

При этом основой для формирования системы внутреннего контроля качества аудита являются требования Закона об аудиторской деятельности, международных стандартов аудита, требований независимости и кодекса профессиональной этики.

Несовершенство нормативно-правовой базы, отсутствие сквозного жесткого контроля за соблюдением обязательных требования стандартов аудиторской деятельности приводит к неустойчивости и ненадежности существующих систем внешнего и внутреннего контроля качества аудита.

Внешний и внутренний контроль качества должен сквозным образом охватывать все требования действующего законодательства по аудиту, подлежащие контролю качества. По этой причине необходимо создать систему контроля качества, обеспечивающую полный охват соблюдения всех требований законодательства по аудиту. Это позволит обеспечить целостность, взаимосвязанность, устойчивость и надежность систем внешнего и внутреннего контроля качества аудита.

Преодоление отмеченных недостатков позволит повысить достоверность информации о деятельности предприятий для внешних пользователей аудиторских услуг, что в конечном итоге обеспечит более устойчивое развитие и функционирование рынка аудиторских услуг и субъектов аудиторской деятельности.

2 ОЦЕНКА СОСТОЯНИЯ ВНЕШНЕГО И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ АУДИТА НА ПРИМЕРЕ ОБЩЕСТВЕ С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «АПАС-МОЛ» АПАСТОВСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН

2.1 Развитие аудита на современном этапе

За последние годы отношение к российскому аудиту и российским аудиторам со стороны пользователей аудиторских услуг претерпевает кардинальные изменения. Суть изменений заключается в том, что все большее количество предприятий и организаций приглашает аудитора, чтобы получить независимое мнение высокопрофессиональных специалистов о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Все возрастающие потребности пользователей в объективной и достоверной информации являются объективной необходимостью создания института независимого аудита и возрастания требований, к качеству аудита.

Значимость аудиторской профессии в обществе и вес аудиторского заключения для пользователей возрастают по мере интеграции России в мировое экономическое сообщество и переходе на Международные стандарты финансовой отчетности и аудита. Российские предприятия выходят на международные рынки капитала и в связи с этим для них наибольший вес приобретает репутация аудитора на международном рынке.

Небольшие аудиторские компании не в состоянии конкурировать с крупными аудиторскими компаниями по оказанию аудиторских услуг в области МСФО, а также при оказании сложных сопутствующих аудиту услуг.

Очень незначительное количество российских аудиторских организаций в настоящее время могут составить достойную конкуренцию крупнейшими международными аудиторскими компаниями.

Одной из основных тенденций в организационных принципах работы аудиторских фирм является специализация по отраслям промышленности и видам обслуживания.

Перспективным направлением в совершенствовании методов работы аудиторской фирмы является разработка инженерами-программистами и аудиторами автоматизированных систем проведения аудита.

Нередко возникают нестандартные вопросы, которые могут быть успешно решены только с помощью высококлассных специалистов в области консалтинга.

При наличии позитивных тенденций развития аудита в России на современном этапе, необходимо отметить ряд проблем, тормозящих его дальнейшее развитие.

Основной проблемой для развития аудиторского рынка и его регулирования является дефицит высококвалифицированных специалистов. Аудиторские фирмы часто являются кузницами финансовых кадров для реального сектора экономики. Все это вызывает нестабильность. Это приводит к тому, что работа выполняется недостаточно компетентными и профессиональными сотрудниками. Аудиторским организациям приходится значительные средства выделять на наем, нового персонала, его обучение, поддержание профессионального уровня. Эта проблема характерна не только для российского рынка аудиторских услуг, данный вопрос остро стоит в любой стране.

Следует отметить, что в действующем российском законодательстве по аудиту такое понятие как партнер не определено. Практика введения института партнерства в России пока не распространена. Все это на самом деле скорее тормозит развитие аудита, так как в российском менталитете руководитель аудиторской организации в основном ассоциируется с собственником или назначенным собственником лица, при этом его обязанности в основном сводятся к организационным вопросам. К сожалению, сформировалось мнение, что руководитель аудиторской организации не должен вникать в

профессиональные вопросы. Ответственность за качество проводимого аудита перекладывается на рядовых сотрудников, а руководитель, подписывающий аудиторское заключение не выходит на аудиторскую проверку, более того, он не всегда представляет что такое аудит, каковы требования к его качеству, и какое мнение должно быть выражено в той или иной ситуации. Знание руководителем аудиторской организации профессиональных вопросов по аудиту не считается обязательным, более того, они считаются слишком узкими! Такое положение не соответствует международной практике. На западе партнер вовлечен в процесс аудита, несет ответственность за его проведение, принимает окончательные решения по виду аудиторского заключения и несет за это персональную ответственность. Более того, такое положение негативно влияет на качество аудиторских услуг, препятствует принятию рациональных решений и внедрению эффективных технологий, что в конечном итоге увеличивает нестабильность российского рынка аудиторских услуг.

Контроль качества аудита (как внешний, так и внутренний), на настоящий момент носит формальный характер. При этом зачастую усиление контроля качества означает еще и удорожание услуг.

При этом в настоящее время осуществляется заимствование на Западе с запаздыванием подходов к проведению аудита. Тем не менее, правильного понимания этих подходов в большинстве случаев нет.

Слабая подготовка менеджеров и специалистов в аудите в области стандартизации, контроля качества аудита, статистических методов и методах аудита, основанных на риске. Зачастую происходит отторжение научно обоснованного подхода к работе. Российские аудиторские компании не в состоянии разработать передовые технологии аудита, аналогичные технологиям «большой четверки». Недостаточно используются компьютерные технологии, методы аудита, основанные на риске, что также снижает эффективность работы аудиторских организаций.

В настоящее время существует ряд проблем, приводящих к конфликтным ситуациям, на которые хотелось бы обратить особое внимание.

Как правило, конфликты экономического субъекта и аудитора проистекают из различного понимания сути аудита, обязанностей и ответственности сторон. Определение аудита дает сообщение о том, что аудитор лишь выражает мнение о достоверности отчетности, признано, что аудитор не может абсолютно гарантировать достоверность отчетности клиента, он может отвечать лишь за свое мнение о такой отчетности.

При анализе систем контроля качества аудита основное внимание было уделено целостности, взаимосвязанности, устойчивости данных систем.

В ходе исследования были выделены проблемы, которые на сегодняшний день являются актуальными для развития аудита:

1. проблемы в понимании, сущности аудита как аудиторами, так и аудируемыми лицами;
2. проблемы в понимании требований к объему работ;
3. аудиторское заключение представляет собой лишь мнение аудиторской организации о достоверности отчетности, которое не исключает наличия иных мнений о данной отчетности;
4. аудитор несет ответственность исключительно за свое мнение о достоверности отчетности, но не за саму достоверность;
5. мнение аудиторской организации о достоверности отчетности не является гарантией полного отсутствия ошибок. При подготовке заключения аудитор исходит из существенности выявленных искажений
6. собственники предприятий часто не требуют оценки состояния имущества при проведении аудиторских проверок;
7. руководство аудируемого лица зачастую ожидает получить в результате аудита подтверждение налогооблагаемых баз и рекомендации по оптимизации налогового учета на предприятии, что не может быть предметом договора о проведении аудита;

8. серьезный урон аудиту наносят так называемые «черные аудиторы»;

9. имеет место недостаточная принципиальность СРОА, которые ради аккредитации принимают в свои члены всех без тщательного отбора, не уделяя должного внимания профессиональным вопросам;

10. недостаточность ресурсов у федерального органа, регулирующего аудиторскую деятельность;

11. ухудшение положения-аудиторских фирм, действительно способствующих развитию аудита. Ощущается острая нехватка средств на развитие бизнеса (технологии, методики, техника, обучение и т.п.);

12. создание под видом независимых аудиторских фирм службы внутреннего контроля для финансовых групп.

Из-за дискредитации российского аудита, чему способствует низкий уровень работы большинства фирм, сокращаются объемы работ.

Исходя из опыта, накопленного в различных странах Европы [139], а также результатов проведенного исследования дана оценка соблюдения международных требований к системам обеспечения качества в Российской практике. Ниже приведены рекомендации по созданию эффективной системы обеспечения качества, а также краткий анализ их выполнения в России.

1) Надзор за системой обеспечения качества со стороны органа общественного надзора в целях обеспечения осуществления функции аудита в интересах общества. Установлен Законом от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [1].

2) Применение подхода, основанного на оценке риска, при проведении проверок обеспечения качества, например, при определении периодичности проведения таких проверок.

В аудиторских объединениях подобная система разработана слабо. В настоящее время отбор организаций для проверок носит несколько хаотичный характер. Не всегда обеспечивается соблюдение сроков прохождения внешнего контроля качества.

3) Наличие систем, позволяющих проверять качество работы отдельных аудиторов, назначаемых в соответствии с законодательством, или политику и порядок осуществления внутреннего контроля качества, применяемые аудиторскими фирмами. В аудиторских объединениях применяются недостаточно эффективные системы. Требуется разработка и уточнения методологического обеспечения проведения внешних проверок качества аудита.

4) Оценка структуры, внедрения и эффективности систем внутреннего контроля качества в аудиторских фирмах.

Формально в аудиторских объединениях подобные процедуры приняты и применяются, однако подобный инструмент имеет существенные методологические недостатки, и в частности, отсутствие проверки обязательных требований стандартов аудиторской деятельности, что не позволяет считать подобные системы эффективными.

5) Отбор соответствующего количества аудиторских файлов для проверки в целях оценки правильности практического применения существующих в аудиторской фирме систем внутреннего контроля качества.

В настоящее время в аудиторских объединениях действенный механизм отбора не разработан.

6) Оценка качества аудиторских доказательств, соблюдения требований стандартов аудита, этических норм и стандартов обеспечения независимости аудита, а также оценка профессиональных суждений аудитора при тестировании аудиторских файлов.

Недостаточны процедуры по проверке обязательных требований стандартов аудиторской деятельности.

7) Необходимость в проведении аудита на основе соответствующих требований, в применении этических норм и стандартов обеспечения независимости аудита, предназначенных для всех видов аудита и проверки качества.

Недостаточны процедуры по проверке обязательных требований, этических норм и стандартов обеспечения независимости аудита, предназначенных для всех видов аудита и проверки обеспечения качества.

8) Представление ежегодного отчета, включая минимальную информацию о каждом аудиторе или аудиторской фирме осуществляющих обязательный аудит.

Ежегодные отчеты представляются, однако необходимо уточнить форму и содержание данных отчетов.

9) Посещение в целях проверки офиса аудитора или аудиторской фирмы, осуществляющих обязательный аудит.

Осуществляется по каждой проверке.

10) Проверяющие лица, которые обладают необходимыми компетенциями, полученными в результате первоначального образования, повышения квалификации, тренингов, а также имеющих соответствующий профессиональный опыт.

Контролеры качества зачастую, несмотря на наличие соответствующего образования и практического опыта, не обладают достаточными знаниями для осуществления внешнего контроля качества.

11) Проверяющие лица, которые отличаются объективностью и не зависят от проверяемого аудитора или аудиторской фирмы и отбор которых для проведения проверок обеспечения качества является исключительной прерогативой проверяющей организации или органа общественного надзора.

В связи с наличием конкурентной борьбы за членов в саморегулируемых организациях существует угроза независимости и объективности проверяющих лиц.

12) Проверяющие лица, соблюдающие конфиденциальность в отношении клиентской информации и надлежащим образом документирующие проводимые проверки.

В значительной степени данное требование выполняется. Разработаны документы, включая договор о конфиденциальности.

13) Надлежащее и своевременное доведение до сведения проверяемых аудитора или аудиторской фирмы подробных выводов, сделанных в результате проверок обеспечения качества.

Можно сказать, что данное требование выполняется.

14) Предоставление проверяющей организацией рекомендаций, и оказание помощи, проверяемым аудитором или аудиторской фирме по исправлению серьезных недостатков, выявленных в ходе проверки, осуществление проверяющей организацией последующего контроля над мерами, принятыми проверяемыми аудитором или аудиторской фирмой, а также выдвижение требований о, принятии в случае необходимости дополнительных мер по исправлению недостатков.

Требование выполняется в меру компетенции внешних контролеров.

15) Своевременное доведение до сведения проверяемых аудитора или аудиторской фирмы и проверяющей организации основных выводов, сделанных в результате проверки обеспечения качества.

Требование выполняется. Вопрос заключается в качестве и существенности содержания замечаний и основных выводов.

16) Предоставление на регулярной основе публичных отчетов об обобщенных результатах реализации программ по обеспечению качества аудита. Требование выполняется.

17) Наличие системы штрафов, налагаемых соразмерно степени серьезности недостатков, выявленных в ходе, проверок обеспечения качества, что позволит при необходимости принимать эффективные меры против аудиторов и аудиторских фирм за допущенные недостатки.

Предусмотрено Законом от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

18) Порядок приема жалоб на аудиторов и аудиторские фирмы от третьих лиц, включая возможность проведения эффективного расследования. причин жалоб и наложения санкций.

Предусмотрено Законом от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

19) Порядок обжалования аудиторами и аудиторскими фирмами негативных решений в отношении обеспечения качества.

Предусмотрено Законом от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». В основном подобный порядок принят и применяется.

20) Совет или комитет, уполномоченный принимать меры в отношении аудиторов и имеющий в своем составе опытных аудиторов и не являющихся бухгалтерами или аудиторами членов, способных делать надлежащие выводы в отношении соблюдения требований стандартов, основанных на соответствующих принципах. Можно сказать, что данное требование выполняется.

2.2 Современное состояние внешнего контроля качества аудита

Важнейшим блоком в системе регулирования, является блок, посвященный организации и обеспечению внешнего контроля качества оказываемых аудиторских услуг.

В соответствии с Законом «Об аудиторской, деятельности» № 307 от 30.12.2008г. членство в саморегулируемых, организациях аудиторов стало обязательным для аудиторов и аудиторских компаний, однако пока не является престижным.

Существует необходимость большей координации в осуществлении внешнего контроля качества работы.

Необходимо существенно повышение квалификации специалистов, занятых проведением внешних проверок качества, так как при отсутствии достаточного количества контролеров, обладающих соответствующей квалификацией, эта система не является эффективной.

По данным Минфина РФ за 2015-2018 г. «профессиональными объединениями аудиторов подтверждено качество работы 70% аудиторских

организаций», таким образом не обеспечиваются полнота и сроки проведения внешнего контроля качества аудита.

Вызывает беспокойство качество отчетных данных, степень автоматизации и контроля за данным процессом, а также методы отбора аудиторских организаций для проведения внешних проверок качества.

В ходе проведения исследования были рассмотрены документы ряда саморегулируемых аудиторских организаций, связанные с организацией и осуществлением контроля качества аудита.

В результате было выявлено, что методики, применяемые саморегулируемыми организациями аудиторов, носят формальный характер, так как не всегда содержат конкретные требования к процедурам, проводимым контролерами качества. С одной стороны, в этом есть свои плюсы, так как это позволяет контролеру применять профессиональное суждение. Однако недостаточный профессиональный уровень контролеров зачастую как раз и не позволяет им этого сделать.

Необходима доработка программ внешнего контроля качества работы, в частности, в них необходимо включить процедуры, предусматривающих проверку соблюдения требований стандартов аудиторской деятельности. Данная проблема постоянно обсуждается, есть противники и сторонники этой позиции, однако состояние качества аудита свидетельствует о необходимости таких мероприятий. Более того, западными фирмами этот вопрос давно решен.

Кроме того, мнение о качестве аудита формируется при отсутствии критериев оценки существенности количественных и качественных отклонений от требований правил (стандартов) аудиторской деятельности. Данные критерии в большинстве случаев, отсутствуют в методиках по контролю качества у саморегулируемых организаций аудиторов. Например, в международной практике два существенных отклонения от требований стандартов аудиторской деятельности считается недопустимым. Фирма, входящая в крупную международную сеть, допустившая такое отклонение, может быть исключена из членов данной сети. При этом на усмотрение

руководства данной сети такой фирме может быть дан срок на исправление ошибок, и затем проводится повторная проверка.

В ходе осуществления внешнего контроля эксперты по контролю качества должны определить правомерность выданных аудиторских заключений. Основой для этого является профессиональное суждение контролёра, так как в стандартах аудиторской деятельности отсутствуют числовые значения, позволяющие однозначно квалифицировать вид аудиторского заключения.

Осуществление контроля качества предполагает постоянного принятия решений по сложным вопросам, значительная часть которых предполагает использование профессионального суждения. В этих условиях приоритетное значение имеет как квалификация контролеров качества, так и эффективный методологический инструментарий, позволяющий выявлять, анализировать и принимать решения по существующим проблемам.

Зачастую эксперты, сталкиваются с так называемым процессом «восстановления аудита», когда заполняются бланки перед проверками качества по уже проведенным аудиторским проверкам. Иногда для этих целей специально приобретаются компьютерные программы, которые позволяют менять только названия аудируемых лиц и периоды проверки и печатать такую «рабочую документацию». При этом сама рабочая документация практически не имеет отношения к аудируемым лицам.

Необходимо существенное повышение квалификации специалистов, занятых проведением внешних проверок качества, так как при отсутствии достаточного количества инспекторов, обладающих соответствующей квалификацией, эта система не является эффективной.

Анализ результатов внешнего контроля свидетельствует о недостаточно высоком качестве аудита. Ниже приведен ряд наиболее типичных нарушений, выявляемых контролерами при проведении внешнего контроля:

- 1) не выполняются на практике (несмотря на наличие формальных процедур в программах внешних проверок качества, требование к тому, что

при выборке заданий по аудиту должны приниматься во внимание наличие повышенного риск по следующим заданиям:

- задания по аудиту в тех или иных отраслях, связанные с необходимостью привлечения специалистов по» этим отраслям («сложные области»);

- большие и сложные задания по аудиту;
- задания по аудиту, вызывающие большой общественный интерес;
- задания по аудиту, выполняемые впервые;
- задания по аудиту в областях, которые раньше не проверялись и не анализировались;

- задания по аудиту, по окончании выполнения которых выдается модифицированное аудиторское заключение;

2) несмотря на требования программ проверки качества аудита, недостаточно разработаны процедуры в отношении:

- исследования системы внутреннего контроля качества аудита и выражения мнения о ее эффективности;

- оценки практического осуществления всех этапов аудиторской проверки (от принятия клиента до завершения аудита и выдачи аудиторского заключения при правильном и полном оформлении рабочей документации в соответствии с нормативными документами по аудиту);

3) недостаточно разработаны процедуры для проведения контроля качества общественно значимых компаний, таких как:

- компании, ценные бумаги которых допускаются к обращению на регламентируемом рынке;

- банки и прочие финансовые учреждения;

- страховые компании;

- компании, которые представляют существенный интерес для всего общества в силу характера своей деятельности, размера, числа работников, компании открытого типа (ОАО) и т.п.;

4) при осуществлении внешнего контроля качества недостаточное внимание уделяется возможным рискам, связанным с проверкой этих компаний, а также рискам несоблюдения правил в отношении независимости аудиторов или наличия недостатков в системе внутреннего контроля аудиторской организации;

5) программы контроля качества, а также процедуры и описание форм работы специалистов, которым поручено осуществление контроля качества, не в полной мере соответствуют тем задачам, которые должны быть решены при проведении внешнего контроля качества работы, так как не полностью соответствуют требованиям стандартов аудиторской деятельности;

б) недостаточно полно анализируются аудиторские процедуры, разрабатываемые и применяемые аудиторскими организациями (с индивидуальными аудиторами);

7) при проведении выборочного анализа аудиторских проверок недостаточное внимание уделяется:

- соблюдению аудиторских стандартов;
- соблюдению этических требований;
- проверке соблюдения требований внутреннего контроля;
- оформлению рабочей документации;
- соблюдению правил в отношении независимости;
- анализу затрат времени и компетентности сотрудников;
- проверке размеров полученных гонораров;

8) отсутствуют специальные процедуры для проверок качества аудита консолидированной отчетности. Подобные процедуры, как правило, дополняют основные процедуры по проведению контроля качества и могут включать следующие дополнительные темы:

- использование результатов работ других аудиторов в отношении сводной отчетности;
- контроль операций по консолидации;
- анализ сводной бухгалтерской отчетности;

- координация со вторым аудитором;

9) отсутствуют или недостаточны процедуры для проверки качества аудита по специальным заданиям.

Таким образом, можно сделать вывод о недостаточно высоком уровне требований к качеству аудита со стороны саморегулируемых организаций аудиторов.

Качество российского аудита не соответствует существующим требованиям российского законодательства, не говоря о международных требованиях.

Продолжает оставаться актуальной проблема применения стандартов аудиторской деятельности небольшими аудиторскими организациями, которые считают излишними требования действующих стандартов аудита. В этой связи аудиторским организациям следует обратить внимание на то, что отличия в объеме процедур при применении стандартов аудита в зависимости от размеров аудиторских организаций должны основываться на том, что:

1) аудит должен проводиться в соответствии с установленными стандартами аудиторской деятельности. Требования стандартов не зависят от размера аудируемого лица, от структуры собственности, от применявшихся правил и стандартов при составлении финансовой отчетности и т.д.

2) при планировании аудита объем аудиторских процедур будет зависеть от следующих факторов:

- размеров и сложности бизнеса;
- размера доли международного участия, наличия иностранных дочерних компаний и существенности объема расчетов с иностранными партнерами;
- наличия специальных законов и положений, применяемых к данному клиенту, включая систему налогообложения;
- требований к составлению финансовой отчетности, например, составление отчетности в соответствии с международными или российскими стандартами бухгалтерского учета;

- наличия или отсутствия специализированных организаций, которые ведут учет или составляют отчетность клиента;
- наличия выявленных рисков и результатов их оценки;
- эффективности системы внутреннего контроля;
- структуры собственности (например, единственный собственник или это открытое акционерное общество, где права собственности принадлежат широкому кругу акционеров, компаний, чьи ценные бумаги обращаются на рынке ценных бумаг) [31, с.9].

Кроме того, в ходе аудита могут возникнуть обстоятельства, которые могут потребовать проведения дополнительных аудиторских процедур.

Усугубляет ситуацию с качеством работы аудиторских организаций и то, что Россия находится на этапе становления и формирования рыночных отношений и существует непонимание внешними пользователями целей и задач аудита. Многие аудиторские фирмы вместо проведения аудиторских процедур, предусмотренных стандартами аудиторской деятельности, проверяют правильность составления налоговых деклараций и налоговых регистров клиента, таким образом, аудит подменяется налоговым консалтингом, по результатам которого выдают аудиторское заключение.

При этом международный опыт свидетельствует о том, что соблюдаться должны основные принципы стандартов аудиторской деятельности и работа контролера не должна превращаться в «проставление галочек» в типовых вопросниках. Внешнему контролеру также необходимо применять профессиональное суждение при решении вопроса о качестве проведенного аудита и не ограничиваться заполнением типовых бланков контроля. Контролер не должен требовать соблюдения всех положений стандартов аудиторской деятельности, в особенности тех, которые носят рекомендательный характер.

Проведение внешних проверок качества аудита должно быть направлено на подтверждение соблюдения основных требований международных стандартов аудита требований независимости Кодекса этики и

законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в Российской Федерации.

2.3 Характеристика внутреннего контроля качества аудита

С принятием нового закона об аудиторской деятельности и отменой лицензирования важнейшим инструментом контроля качества становится система внутреннего контроля качества в аудиторской организации и внешний контроль качества со стороны СРОА.

Все большую актуальность приобретает необходимость защиты аудиторских компаний от претензий клиентов к качеству аудита, в том числе судебном порядке. Подобная практика постепенно приходит и в Россию. Клиенты все больше и больше начинают разбираться в том, какую работу все-таки осуществляет аудитор проводит аудит или оказывает консалтинговые услуги по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения. Если аудитор не выполняет таких процедур, как составление запросов, наблюдение за инвентаризацией и т.п., то это для более или менее компетентного клиента может служить основанием для определенных выводов о проведении аудита как такового.

В ходе исследования были изучены методы осуществления внешних проверок качества, проводимых СРОА, Министерством финансов контролерами международных аудиторских сетей а также Всемирным банком.

Можно сказать, что в целом на сегодняшний момент уровень качества проведения аудита аудиторскими организациями недостаточен.

Несмотря на значительное количество учебной литературы и обучающих программ, для многих аудиторов аудит остается деятельностью, по проверке отдельных вопросов бухгалтерского учета и налогообложения, причем, как правило, вопросы налогообложения рассматриваются в первоочередном

порядке. Объяснения, которые приводят большинство аудиторов, сводятся к следующему:

1. на небольших предприятиях применение стандартов аудиторской деятельности невозможно вследствие низкой рентабельности проверок;
2. низкая стоимость аудиторских услуг в России у небольших и средних аудиторских компаний (намного ниже, чем у западных компаний и крупных российских аудиторских фирм);
3. небольшим и средним компаниям аудит не нужен, а нужны проверки налогообложения и отдельных бухгалтерских вопросов, интересующих бухгалтерские службы;
4. нежелание применять стандарты в связи с «лишней бюрократией»;
5. много вопросов возникает по поводу того, как должен зависеть объем внутрифирменных инструкций и стандартов от размеров аудиторской фирмы. МСА содержат оговорки о том, что сложность системы контроля качества может зависеть от размера аудиторской организации, ее специализации, организационной структуры и так далее;
6. недостаточный профессиональный уровень знаний у специалистов, в том числе у аттестованных аудиторов. Неукомплектованность кадров аудиторских компаний руководящими сотрудниками начальниками отделов, руководителями служб, руководителями аудиторских проверок. При этом любой аудиторской фирме в первую очередь следует учесть размер их клиентов и объем операций этих клиентов.

Для тех аудиторских фирм, которые не проводят аудит, а занимаются оказанием прочих аудиторских услуг, рекомендуется разработать внутренние документы и процедуры по выполнению данных услуг, хотя это не является обязательным.

Анализ состояния существующих систем контроля качества позволил выявить те недостатки, устранение которых позволит существенным образом усовершенствовать существующие системы внешнего и внутреннего контроля качества аудита.

В целом можно отметить, что ключевым недостатком существующих систем является недостаточность процедур, направленных на соблюдение требований стандартов аудиторской деятельности, требований независимости, кодекса профессиональной этики, законодательства по аудиторской деятельности. Этот недостаток присущ всем существующим системам контроля качества аудита.

Это препятствует эффективному осуществлению внешнего и внутреннего контроля качества аудита, снижает эффективность контрольных процедур, и не позволяет формировать адекватные выводы относительно качества проводимого аудита.

Устранение выявленных недостатков путем совершенствования нормативно правовой базы и методического обеспечения позволит повысить качество аудита.

Предложенные в настоящем диссертационном исследовании подходы позволят осуществлять эффективный внешний и внутренний контроль качества аудита, оптимизировать работу контрольных органов и служб снизят асимметрию информации о качестве проводимого аудита.

3 МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОСУЩЕСТВЛЕНИЮ ВНЕШНЕГО И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТА НА ПРИМЕРЕ ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «АПАС-МОЛ» АПАСТОВСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН

3.1 Методическое обеспечение саморегулируемых организаций аудиторов

Несмотря на то, что на уровне Министерства финансов РФ, саморегулируемых организаций аудиторов разрабатываются методики, стандарты по осуществлению внешнего контроля качества аудита, следует отметить, что они не соответствуют международным требованиям к качеству аудита и не в полном объеме учитывают особенности, которые должны учитываться при разработке методического обеспечения внешнего контроля качества аудита.

Одним из основных минусов данных разработок является недостаточность процедур по проверке требований стандартов аудиторской деятельности, что не позволяет в полном объеме соблюдать также требования Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008г. № 307-ФЗ.

Методические подходы осуществления внешнего контроля могут отличаться. Рабочие документы с контрольными процедурами можно разрабатывать путем формулирования вопросов о системах качества или на основе цитат основных требований, например, стандартов аудиторской деятельности.

Эффективность и действенность осуществления внешнего контроля качества аудита зависит от полноты охвата и глубины проверки вопросов, установленных законодательством по аудиту.

Неэффективность действующих систем не позволяет своевременно принимать меры в случае выявления некачественного аудита.

Отсутствие единых подходов к осуществлению внешнего контроля качества аудита снижает качество осуществляемых внешних проверок, не позволяет дать объективную оценку качества проводимого аудита.

Необходимы методические подходы к организации и осуществлению внешнего и внутреннего контроля качества аудита, обеспечивающие целостность и взаимосвязанность систем внешнего и внутреннего контроля качества аудита и основанные на сквозном контроле за выполнением основных требований к качеству аудита.

Следует отметить, что в настоящее время методики, применяемые СРОА, носят формальный характер, так как они не в полном объеме содержат процедуры, направленные на соблюдение требований:

- Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»,
- стандартов аудиторской деятельности,
- Кодекса этики аудиторов России,
- правила независимости аудиторов и аудиторских организаций,
- правила внутреннего контроля,
- законодательных и нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность,
- нормативных правовых актов в области противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма и правила внутреннего контроля в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма в случаях, предусмотренных законодательством.

- нормативных правовых актов в области противодействия коррупции.

Критерии оценки существенности количественных и качественных отклонений от требований правил (стандартов) аудиторской деятельности должны также являться неотъемлемой частью методических рекомендаций по контролю качества у СРОА. Предлагается установление числового показателя, например, более двух существенных отклонения от требований стандартов аудиторской деятельности следует считать, недопустимым. При этом важно определить, что такое «существенность» отклонений от требований стандартов аудиторской деятельности.

Существенное нарушение – объем несоблюдения требований стандартов не позволяет однозначно подтвердить обоснованность выдачи аудиторского заключения.

Случаи формального соблюдения стандартов «субстандарт» считаются существенным нарушением.

Таблица 3.1 – Взаимосвязь оценки качества аудита от характера и количества выявленных нарушений

Количество нарушений	Виды заключений по итогам контроля согласно Методическим рекомендациям по организации внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг	Оценка»
Отсутствуют существенные нарушения	Работа по рассмотренным пунктам достаточна для обеспечения качества аудита на должном уровне	1
Одно существенное нарушение	Работу по рассмотренным пунктам следует улучшить. Исходя из рассмотренных материалов, можно отметить, что существуют отдельные недостатки в применении правил (стандартов) аудита	2
Два и более существенных нарушения»	Необходимо предусмотреть серьезные организационные реформы внутри аудиторской организации для обеспечения качества проводимых проверок. Выявленные недостатки позволяют говорить о неполном соблюдении требований (аудиторских правил (стандартов))	3
Системное несоблюдение большинства требований стандартов аудита и отсутствие намерений и потенциала для приведения систем внутреннего контроля в соответствие установленным требованиям	Деятельность» аудиторской организации (индивидуального аудитора) не соответствует профессиональным стандартам. Необходимо рассмотреть вопрос о принятии предусмотренных СРОА мер.	4

Предлагается также новый подход, позволяющий выявлять факты создания рабочих документов после проведения аудита, например, перед внешней проверкой качества. Одним из возможных способов может являться проверка дат создания рабочих документов в компьютерной программе. Если при наличии программы, предлагается к проверке «бумажный» вариант, может иметь смысл провести тестирование программы, на которой производилась подготовка, данных документов, в частности целесообразно проверить даты создания рабочих документов. Создание рабочих документов после завершения аудита и выдачи аудиторского заключения, особенно перед внешней проверкой качества, может служить важным доказательством наличия повышенных рисков некачественного проведения аудита. Отсутствие реальных данных о деятельности аудируемого субъекта отсутствие проведения

альтернативных процедур, например, последующей оплаты дебиторской задолженности и т.д. могут быть еще одним тревожным сигналом. С целью минимизации, риска введения в заблуждение контролера качества, может оказаться полезным запросить для проверки другие файлы с выполненными аудиторским заданиями. При этом копии первичных документов и распечатки из компьютерных программ клиентов не всегда являются подтверждением проведения необходимых аудиторских процедура особенно, когда клиент предоставляет аудитору электронные базы с данными бухгалтерского учета. Это может существенно облегчить аудитору подготовку «рабочих документов» задним числом.

Примерный перечень процедур, которые может провести контролер качества, включает:

- повторный (многократный) запрос файлов для проверок,
- опрос персонала,
- проверку дат создания документов в компьютерных программах,
- проверку доказательств, полученных от третьих лиц.

В этих условиях выработка определенных контрольных процедур и квалификация внешнего контролера качества может иметь определяющее значение. Предлагаемые процедуры позволят выявлять подобные ситуации, когда формальное соблюдение требований к документированию при аудите по сути является «субстандартом».

Следует подчеркнуть, что какого-либо разделения на объемы проведения контрольных процедур для малых и крупных предприятий не предусматривается, так как в действующих стандартах аудита не предусмотрены какие-либо исключения в применении стандартов аудиторской деятельности для малых предприятий, кроме объема и вида проводимых процедур. Исключения касаются частоты осуществления проверок.

При организации и осуществлении внешнего контроля СРОА должна обеспечить:

- соблюдение методики проведения внешнего контроля;

- достаточность финансовых, материальных и трудовых ресурсов;
- ведение списка утвержденных экспертов;
- проведение актуализации методик контроля и утвержденных контрольных листов;
- взаимодействие с государственными органами и саморегулируемыми организациями аудиторов по вопросам внешнего контроля.

Ниже приведены предлагаемые подходы к осуществлению внешнего контроля качества аудита по соответствующим группам (блокам), проверяемых при внешнем контроле качества вопросам.

Соблюдение этических норм. Обязательность соблюдения этических норм, установленных Кодексом этики аудиторов России для контролеров качества является одним из основных требований.

Соблюдение принципа конфиденциальности осуществляется на основе тех же правил и обязательств, что и конфиденциальность аудиторов и аудиторских организаций должно содержаться в внутренних документах СРОА.

Соблюдение принципа независимости может достигаться при наличии таких инструментов, как:

- получение ежегодных заявлений и перед осуществлением внешнего контроля от контролеров качества о независимости от проверяемых организаций, информирование уполномоченного органа по контролю качества СРОА при его назначении о фактах, которые могут повлиять на его независимость,
 - разработка и установление процедур (мер) по предотвращению конфликта интересов при отборе экспертов и проведении внешнего контроля,
 - установление процесса отбора экспертов для внешнего контроля, обеспечивающего соблюдение принципа независимости.

Предлагается более четко разработать процедуры в каждой СРОА, для совершенствования инструментов контроля за соблюдением принципа независимости.

Планирование внешнего контроля. Необходимость планирования внешних проверок качества предусмотрена Международным стандартом аудита (МСА) 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» и в том или ином виде данная процедура осуществляется в каждой СРОА.

Недостатками существующих систем планирования внешнего контроля качества являются:

1. отсутствие норм нагрузки для контролера качества;
2. неполнота данных запрашиваемых данных при осуществлении сбора информации о проверяемой организации о наличии компаний, акции которых котируются на бирже, партнерах по аудиту;
3. недостаточность проработки методических требований к определению объема внешнего контроля, в частности отсутствие, например, такого требования;
4. недостаточность проработки методических требований к определению общего подхода к проведению внешнего контроля;
5. недостаточность учета таких факторов риска, как количество клиентов проверяемой организации;
6. недостаточность квалификации контролеров качества, требуемой при проведении ОЗХС (отсутствие соответствующих знаний и опыта работы в ОЗХС);
7. отсутствие в программах указания требования к проверке таких объектов как организация, либо партнер. Недостаточность процедур в программах внешнего контроля и рабочих документах по контролю качества, в частности процедур по проверке соблюдения;
8. не в полном объеме разработаны основы применения таких методик внешнего контроля как экспертная оценка, так и мониторинг;
9. отсутствие методических подходов к проверке, когда проверки могут в основном быть сфокусированы на аудиторских фирмах либо партнерах в этих фирмах. Отсутствие положения о том, что отбор для целей проверки,

основанный на аудиторских заданиях как объекте проверки, не соответствует требованиям отбора для осуществления внешнего контроля;

10. отсутствуют указания о том, что объектом внешнего контроля должен являться офис аудиторской организации (обособленное структурное подразделение).

При оценке качества работы аудиторской организации, имеющей несколько структурных подразделений, необходимо, чтобы проверка охватывала достаточное количество структурных подразделений, так как в крупных аудиторских фирмах политики и процедуры контроля могут быть внедрены в масштабе всей фирмы, что обеспечивает определенную степень единообразия, однако, отдельные структурные подразделения могут по-своему применять нормы и стандарты.

Преодоление существующих недостатков внешнего контроля качества аудита путем разработки руководств и методических рекомендаций, включающих необходимый методический инструментарий, позволит, существенно повысить качество планирования, внешних проверок качества работы СРОА.

Проведение внешнего контроля. Проведение внешних проверок качества включает в той или иной мере как процедуры проверки системы, внутреннего контроля, так и проверку конкретных аудиторских заданий.

Таблица 3.2 – Уровневая система для объектов контроля

Первый	Аудиторская организация.
Второй	Структурные подразделения аудиторской, организации.
Третий	Партнеры аудиторской-организации
Четвертый	Аудиторские задания в разрезе ОЗХС, предприятий с долей государственной собственности и остальных аудиторских заданий
Пятый	Требования Закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости и кодекса профессиональной этики

Предлагается более четко структурировать данные направления проверки (блоки) как:

1. оценка системы внутреннего контроля,

2. проверка рабочей документации по конкретным аудиторским заданиям.

Оценка системы внутреннего контроля. Недостатками процедур внешнего контроля качества в части проверки внутреннего контроля качества является неполнота процедур внешнего контроля в отношении соблюдения основных требований, установленных

Международный стандарт аудита (МСА) 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», в отношении каждого из элементов системы внутреннего контроля.

Определение эффективности организации внутреннего контроля качества работы проверяемой организации должно осуществляться путем проверки соблюдения правил внутреннего контроля качества работ, а также рабочей документации по конкретным аудиторским заданиям.

Проверка рабочей документации проверяемых организаций в отношении конкретных аудиторских заданий не в полном объеме предусматривает оценку:

- а) наличия и эффективности системы внутреннего контроля качества;
- б) соблюдения стандартов аудиторской деятельности;
- в) Кодекса этики аудиторов России;
- г) правил независимости аудиторов и аудиторских организаций;
- д) применимых законодательных и нормативных правовых актов;
- е) достаточности, надлежащего характера, надежности аудиторских доказательств, содержащихся в рабочей документации аудитора;
- ж) обоснованности аудиторского заключения с учетом обстоятельств выполнения аудиторского задания.

Принципиальным моментом также является исключение требований из методических рекомендаций по осуществлению внешнего контроля СРОА установленного объема тестирования файлов с рабочими документами на соответствие, например в размере 10 процентов. Объем тестирования должен определяться для каждого конкретного случая отдельно в рамках разумных норм. Однако необходимо устанавливать минимальное количество

аудиторских файлов для целей проверки качества. При этом верхняя граница варьируется в зависимости от специфики каждого конкретного случая, размера аудиторской организации, а также от имеющихся рисков. Фактическое количество файлов для целей выполнения проверки качества будет зависеть от оценки конкретного положения и рисков аудиторской организации, проверка которой проводится. Необходимо анализировать количество и качество ресурсов, задействованных для проведения аудита, а также адекватность взимаемой стоимости аудита.

Проверка рабочей документации по конкретным аудиторским заданиям. Недостатками процедур внешнего контроля качества в части проверки внутреннего контроля качества является:

1) Недостаточность процедур по проверке соблюдения стандартов аудиторской деятельности. Процедуры внешнего контроля должны быть направлены на соблюдение основных требований стандартов аудиторской деятельности, что на настоящий момент практически полностью отсутствует в СРОА;

2) Недостаточность процедур по проверке соблюдения кодекса профессиональной этики. Процедуры внешнего контроля должны быть направлены на соблюдение проверяемой организацией требований кодекса профессиональной этики. При этом разрабатываемые в СРОА процедуры должны обеспечивать полноту охвата обязательных этических требований;

3) Недостаточность процедур по проверке соблюдения требований независимости. При осуществлении внешнего контроля эксперту следует убедиться, что проверяемая организация проводит аудит в соответствии с требованиями независимости, установленными п. 1 статьи 8 Федерального закона от 30.12.2008г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;

4) Недостаточность процедур по проверке при проведении аудита соблюдения требований нормативных, правовых актов в области противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

5) Недостаточность процедур по проверке при проведении аудита соблюдения требований нормативных правовых актов в области противодействия коррупции.

Документирование внешнего контроля. Недостатками осуществления документирования процедур внешнего контроля качества является:

1) Невозможность получения достаточных надлежащих доказательств, подтверждающих выводы, сделанные по результатам проверки качества в результате недостаточности процедур в рабочей документации СРОА.

2) Состав и содержание в рабочей документации не позволяет проводить внешние проверки качества на требуемом уровне.

3) Недостаточность надлежащих процедур обеспечения конфиденциальности и сохранности рабочих документов.

Информирование заинтересованных лиц о выводах и рекомендациях по результатам внешнего контроля. Руководство проверяемой организации должно быть проинформировано о результатах внешнего контроля-качества.

В целях совершенствования существующей системы методического обеспечения осуществления внешнего контроля качества предлагается включать в методические рекомендации и руководства СРОА положения, устанавливающие:

1) порядок предоставления помощи и консультаций по повышению эффективности деятельности и совершенствованию систем внутреннего контроля качества путем выявления недостатков в ее системах и предоставления рекомендаций по их устранению;

2) порядок оформления письменного отчета (заключения), состав и содержание отчета;

3) порядок выполнения проверяемой организацией рекомендаций, подготовленные по результатам внешнего контроля, в течение установленного периода времени;

4) порядок рассмотрения результатов внешнего контроля, принятия мер по результатам проведенного контроля качества и порядок информирования

проверяемой организации о решениях СРОА по результатам внешнего контроля качества работы;

5) порядок принятия решения уполномоченным органом СРОА о качестве работы проверяемой организации. Виды заключения и сообщаемая итоговая оценка по результатам проведенных процедур контроля. Порядок оценки качества работы проверяемых организаций;

6) порядок разрешения разногласий между внешними контролерами качества и проверяемой организацией;

7) порядок применения дисциплинарных мер и санкций в отношении проверяемой организации, если рекомендации не будут выполнены.

С целью обеспечения высокого качества осуществления внешнего контроля в каждой СРОА должны быть разработаны необходимые и достаточные требования к обучению контролеров качества СРОА.

Отсутствие подобных требований, а также недостаточность этих требований может приводить к снижению уровня внешнего контроля качества.

Предлагается с целью совершенствования системы обучения контролеров в требованиях СРОА к обучению контролеров качества определять следующее:

1. Кто проводит обучение?
2. Требования к внутренним документам и порядку проведения обучения.
3. Кто осуществляет наблюдение за процессом обучения с целью поддержания необходимого уровня обучения?
4. Порядок оплаты обучения.
5. Программу проведения обучения, в том числе для контролеров, которые будут проверять организации, проводящие аудит ОЗХС, для контролеров, проверяющих прочие аудиторские организации.
6. Форма обучения контролеров качества.
7. Регулярность (частота) повышения квалификации.
8. Форма проведения аттестации (экзамена).

9. Отчетность о проведенном обучении.

Представление (ежегодных отчетов аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами) информации связанной с проведением проверок. Результаты работы аудиторских организаций (индивидуальные аудиторы), осуществляющие аудит оформляются ежегодными отчетами с целью получения регулирующими и надзорными органами информации об их деятельности.

3.2 Методы осуществления внешнего контроля качества работы государственными контрольными и надзорными органами

Внешний контроль качества работы со стороны уполномоченного федерального органа по контролю и надзору (УФО). До принятия Закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008г. № 307-ФЗ государственный контроль за деятельностью аудиторских организаций осуществлялся Министерством финансов РФ. С принятием данного закона данная функция была закреплена за уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору (УФО).

С учетом уже отмеченных недостатков разрабатываемых ранее методических рекомендаций по осуществлению внешнего контроля качества аудита, предлагается использовать подходы, разработанные в настоящем диссертационном исследовании к осуществлению УФО (Росфиннадзор) внешнего контроля, качества аудита с учетом особенностей выполнения государственной функции по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций.

Предлагается также установление единых подходов к осуществлению внешнего контроля качества аудита как на уровне уполномоченного федерального органа по контролю и надзору, так и со стороны СРОА.

Руководящую роль в этом процессе должна принадлежать Минфину РФ. Применение взаимосвязанной целостной системы методических инструментов

осуществления контроля качества, основанных на отечественных и зарубежных теоретических исследованиях и практическом опыте позволит обеспечить надежность, устойчивость и эффективность систем внешнего контроля качества аудита, формировать объективную оценку качества проводимого аудита.

Предлагается использовать разработанную последовательность осуществления контрольных процедур, этапы их осуществления и содержание процедур контроля качества на каждом этапе, что позволит обеспечить необходимый и достаточный объем контрольных процедур.

Предложенные детальные процедуры, позволят выявлять проблемы и недостатки проводимого аудита и сопутствующих аудиту услуг. Это также позволит унифицировать контрольные процедуры при осуществлении внешнего контроля качества работы на уровне уполномоченного федерального органа по контролю и надзору и СРОА.

В соответствии с международными требованиями контроль за исполнением государственной функции по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций осуществляется в форме мониторинга.

При анализе состояния систем внешнего и внутреннего контроля и разработке методических подходов к организации и осуществлению внешнего и внутреннего контроля качества аудита основное внимание следует уделять соблюдению основных требований стандартов аудиторской деятельности.

Ключевым требованием должно являться наличие процедур, позволяющих осуществлять внешний контроль качества работы по каждому требованию соответствующего стандарта аудиторской деятельности. То есть предлагается в вопросных листах по осуществлению внешнего контроля качества в обязательном порядке предусматривать полный перечень проверяемых стандартов с процедурами по проверке на соответствие:

- внутреннего стандарта проверяемого субъекта требованиям российских стандартов аудиторской деятельности;

- соблюдению внутренних стандартов проверяемого субъекта при проведении) аудита и соответствию проводимых процедур при проведении аудита требованиям российских стандартов аудиторской деятельности.

Предлагается также подход, предусматривающий установление перечня обязательных процедур, относящихся к конкретному этапу осуществления внешнего контроля качества аудита. В частности:

Этап 1. Планирования внешнего контроля качества должен включать процедуры:

1. сбор информации о проверяемых субъектах и их классификация;
2. анализ материалов предыдущих мероприятий по внешнему контролю качества работы;

- определение подхода к проведению проверки качества включая (отбор объекта внешнего контроля, отбор заданий для внешнего контроля, объем работ, сроки проведения работ, выбор методики проведения внешнего контроля);

4. формирование группы контролеров качества и распределение обязанностей внутри группы;

5. подготовка Плана и Программы внешнего контроля;

6. информирование проверяемого субъекта о цели, объеме и сроках проведения внешнего контроля.

Этап 2. Проведение внешнего контроля качества должен включать процедуры, включая репрезентативный отбор аудиторских заданий, инспектирование внутренних документов, опрос руководства и персонала, другие процедуры. Данный этап включает оценку правил внутреннего контроля; проверку рабочей документации аудитора в отношении конкретных аудиторских заданий; документирование внешнего контроля.

Этап 3. Завершения внешнего контроля качества включает проведение следующих процедур: обсуждение результатов проверок качества; подготовка Отчета по результатам проверок качества; оценка результатов, полученных при осуществлении мониторинга; вынесение решения по проверке качества;

информирование заинтересованных лиц о результатах мониторинга; систематизация контрольных документов и внесение в базу данных СРОА; архивирование.

Для осуществления мониторинга за исполнением государственной функции необходимо установление единых правил контроля над деятельностью ответственных должностных лиц и подразделений Росфиннадзора по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций.

В России перечень объектов, подлежащих государственному контролю и надзору значительно шире, что может привести к избыточной нагрузке на орган государственного надзора.

Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов. Постольку, поскольку в соответствии со статьей 22 Закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008г. № 307-ФЗ «орган общественного надзора отвечает за соблюдение саморегулируемыми организациями аудиторов требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных документов», до настоящего момента осуществлялась методологическая поддержка деятельности СРОА со стороны Министерства Финансов РФ.

В ходе исследования были выявлены проблемы, связанные с контролем качества работы аттестованных аудиторов в случае их работы в аудиторской организации, являющейся членом другой СРОА. В данном случае может происходить дублирование контрольных мероприятий при осуществлении внешнего контроля качества работы аудиторов и аудиторских организаций разными СРОА. Отличие международного подхода в отношении объектов контроля заключается в том, что объектом контроля является аудиторская организация или партнер, подписывающий аудиторское заключение. Предлагается ограничить объем контрольных процедур в отношении аудиторов в части исключения проверки аудиторских заданий для подтверждения стажа работы.

Следует отметить, что из-за отказа от разработки детальных процедур осуществления внешнего контроля качества, произошло существенное снижение качества методического обеспечения осуществления внешнего контроля качества работы. У контролера качества не осталось иного пути, как «помнить» все требования стандартов аудита при осуществлении внешнего контроля качества, что практически невозможно.

В результате снизились требования к аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам, снизился уровень понимания со стороны аудиторских организаций, что все-таки должен проверять контролер качества, так как фактически объем внешнего контроля стал определяться исходя из субъективного понимания контролера.

СРОА в качестве временных рекомендаций получили документ достаточно общего характера и не предприняли действенных мер по совершенствованию методического обеспечения осуществления внешнего контроля качества.

Системы контроля качества существуют в условиях продолжающегося процесса становления аудиторской деятельности, что обуславливает «догоняющий» характер их развития. В этих условиях большое значение имеет более существенная методическая поддержка существующих систем контроля качества.

Необходима выработка единых требований к разработке регламентирующих документов по осуществлению внешнего контроля качества как со стороны, уполномоченного органа по контролю и надзору, со стороны Минфина РФ, так и со стороны СРОА.

Предлагается принять меры, направленные на выработку унифицированных подходов к контролю качества в каждой саморегулируемой организации аудиторов, для обеспечения сопоставимости контрольных процедур и оценок, получаемых проверяемыми лицами (аудиторскими организациями, аудиторами), по результатам контрольных мероприятий.

Необходимо конкретизировать требования к обеспечению независимости органа государственного надзора за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов, в частности то, что при осуществлении контрольных функций он должен руководствоваться Кодексом этики аудиторов России.

Неэффективные процедуры при осуществлении государственного надзора не смогут обеспечивать выявление недостатков в существующих процедурах СРОА, и соответственно осуществлять на должном уровне надзор за СРОА, и поэтому, по сути, являются бесполезными.

Необходимо создание целостной, достаточно жесткой системы внешнего контроля качества, обеспечивающей сквозной контроль за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов, подготовкой внутренних стандартов' и других регламентирующих документов. Предлагается использовать в качестве основы разработанные методические подходы по осуществлению внешнего контроля качества и мониторинга. Это позволит улучшить методическое обеспечение систем внешнего контроля качества и повысит уровень внешнего контроля качества работы.

3.3 Методические аспекты внутреннего контроля качества аудита

Необходимость совершенствования методического обеспечения внутреннего контроля качества аудита обусловлена недостаточным уровнем качества проводимого аудита.

Принципиальным моментом, является необходимость разработки инструментов внутреннего контроля, позволяющих обеспечить как минимум необходимое и достаточное качество проводимого аудита.

В результате на настоящий момент существует острая потребность в разграничение обязательных требований и рекомендуемых процедур в стандартах аудиторской деятельности, так как отсутствие данного

разграничения негативно влияет на разработку внутренней рабочей документации аудиторских организаций.

Продолжает оставаться актуальной проблема разработки шаблонов рабочих документов по организации и осуществлению внутреннего контроля качества аудита, возникающая у средних и малых аудиторских организаций в разработке аудиторских процедур и бланков рабочей документации. Одним из возможных выходов в данной, ситуации может являться приобретение аудиторских программ.

В первую очередь, для правильной организации и осуществления внутреннего контроля нужно определить виды внутреннего контроля, формы контроля, ответственных лиц, разработать принципы, процедуры, методические рекомендации и рабочие документы по осуществлению всех видов контроля.

Ниже приведена предлагаемая таблица соответствия размеров и масштабов деятельности аудиторских фирм и структуры, в чьи обязанности должно входить осуществление обзорных проверок качества заданий по аудиту (таблица 3.3).

Выполнение требований к разработке и установлению в каждой аудиторской организации принципов и процедур решается простым включением обязательных требований и рекомендуемых процедур федеральных стандартов аудиторской деятельности во внутренние стандарты аудита для исключения несоответствий внутренних стандартов требованиям российских стандартов аудиторской деятельности.

Таблица 3.2 – Предлагаемая форма соответствия размеров и масштабов деятельности аудиторских фирм и структуры

Размер аудиторской фирмы	Структура внутреннего контроля, осуществляющая обзорные проверки качества
Малая аудиторская фирма, не проводящая аудит	Сотрудник, в обязанности которого входит осуществление обзорных проверок качества
Малая аудиторская фирма, проводящая аудит	Независимый партнер, не вовлеченный в проведение аудита, в обязанности которого входит осуществление обзорных проверок качества
Средняя аудиторская фирма, не проводящая аудит	Отдел внутреннего контроля, в обязанности которого входит осуществление обзорных проверок качества
Средняя аудиторская фирма, проводящая аудит	Отдел внутреннего контроля и независимый партнер, не вовлеченный в проведение аудита, в обязанности которого входит осуществление обзорных проверок качества
Крупная аудиторская фирма, не проводящая аудит	Департамент внутреннего контроля, в обязанности которого входит осуществление обзорных проверок качества
Крупная аудиторская фирма, проводящая аудит	Департамент внутреннего контроля и независимый партнер, не вовлеченный в проведение аудита, в обязанности которого входит осуществление обзорных проверок качества

Методические рекомендации и рабочие документы по каждому элементу системы внутреннего контроля предлагается разрабатывать с учетом входящих в них компонентов, которые приведены ниже в таблице 3.4.

Внутренний контроль качества аудита можно разделить на следующие виды:

1. Предварительный, текущий, последующий контроль аудиторами-
2. Обзорные проверки качества или «горячие проверки» назначенными контролерами до выдачи заключения.
3. Мониторинг или «холодные проверки» независимым партнером после выдачи аудиторского заключения

На современном этапе переход аудиторских организаций к международным аудиторским стандартам позволило повысить уровень качества проводимого аудита и не зависеть от технических возможностей своевременного осуществления перевода, адаптации и принятия новых российских аудиторских стандартов.

Таблица 3.4 – Состав элементов системы внутреннего контроля

Элементы системы контроля качества	Компоненты, входящие в элементы системы контроля качества
1. Обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией	
2. Этические требования	Этические принципы: 2.1. Честность 2.2. Объективности 2.3. Профессиональная компетентность и добросовестность 2.4. Конфиденциальность 2.5. Профессиональное поведение 2.6. Независимость
3. Принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества	
4. Кадровая работа	4.1. Найм работников, в том числе, подбор и наем персонала, адаптация персонала, увольнение персонала 4.2. Оценка результатов выполнения работы 4.3. Навыки 4.4. Профессиональная компетентность 4.5. Профессиональное развитие 4.6. Повышение в должности 4.7. Оплата труда Оценка нужд работников
5. Выполнение задания	5.1. Выполнение задания. Назначение аудиторских групп 5.2. Надзор за выполнением задания 5.3. Консультирование 5.4. Разрешение разногласий 5.5. Документирование задания 5.6. Обзорные проверки качества задания (характер, время и объем обзорной проверки качества задания; критерии приемлемости контролеров качества задания; документирование обзорной проверки качества задания)
6. Мониторинг	6.1. Принципы и процедуры, документация 6.2. Жалобы и претензии

При этом в практике работы саморегулируемых организаций аудиторов встречаются курьезные случаи приостановки проверок из-за того, что внутренние документы аудиторских организаций разработаны на основе международных аудиторских стандартов.

Необходимо также учитывать, что такой элемент системы внутреннего контроля как «Выполнение задания» предусматривает осуществление Обзорных проверок качества выполнения задания.

Во внутренних документах аудиторской организации для обеспечения полного соответствия требованиям МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» следует устанавливать принципы и процедуры проведения обзорных проверок, определенные данным стандартом.

Индивидуальные аудиторы или небольшие аудиторские организации могут привлекать другие аудиторские организации или стороннее компетентное лицо для осуществления обзорных проверок качества выполнения задания.

Контролеру качества при осуществлении обзорной проверки качества выполнения аудиторского задания при проверке значимых разделов (статей)' следует проверять выполнение установленного внутренними стандартами объема аудиторских процедур, определяемы в зависимости от выявленных, аудиторских рисков. Данный объем назначенных процедур должен быть подтвержден, детальными записями о том, кто выполнил процедуры, и результаты.

Ниже приведена примерная схема осуществления внутреннего контроля качества по разделу «Дебиторская задолженность», подготовленная с учетом требований Руководства по аудиту для малых и средних предприятий [135].

Необходимо обратить внимание на то, что эта иллюстрация включает все типы процедур, тогда как могут быть только один или два типа из процедур, требуемых для каждого остатка на счете или класса операций.

Внутренний контролер при обзорной проверке качества проведения аудиторских процедур по разделу «Дебиторская задолженность» должен проверить участки, представленные в приложении А.

Аудиторская организация имеет право самостоятельно определять подходы определению заданий, подлежащих обзорной проверке, например,

выборочная проверка по списку и т.п.

Внутреннему контролеру качества необходимо проверить собранные аудитором доказательства по каждой значимой статье бухгалтерской (финансовой) отчетности на уровне каждой из указанных предпосылок. При этом должны быть собраны достаточные и надлежащие доказательства по каждой предпосылке подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности (таблица 3.5, 3.6).

Таблица 3.5 – Анализ предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности по критериям информации

Критерии информации	Группы однотипных операций и событий	Остатки (сальдо) по счетам	Представление и раскрытие информации
Возникновение	+		+
Права и обязанности		+	+
Полнота	+	+	+
Точность	+		+
Отнесение к соответствующему периоду	+		
Существование		+	
Оценка		+	+
Классификация	+		+
Итого	5	4	6

Таблица 3.6 – Анализ предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности по объектам бухгалтерского учета

№ п/п	Статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности	Возникновение	Права и обязанности	Полнота	Точность	Отнесение к соответствующему периоду	Существование	Оценка	Классификация
1	Активы		+	+			+	+	
2	Обязательства		+	+			+	+	
3	Капитал		+	+			+	+	
4	Доходы	+		+	+	+			+
5	Расходы	+		+	+	+			+

При аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторю следует применять процедуры «дезагрегирования» отчетности от отчетности в целом к отдельным статьям отчетности и затем - к проверке хозяйственных операций по отобраным для проверки статьям отчетности [108].

Аудиторской организации также необходимо разработать контрольные процедуры по оказываемым сопутствующим услугам и требования к контролю качества сопутствующих аудиту услуг.

Предложенный подход к осуществлению внутреннего контроля качества аудита позволит аудиторским организациям улучшить собственные системы внутреннего контроля качества, так как систематизированная информация о вопросах, проверяемых в ходе контроля качества, позволит аудиторским организациям сконцентрировать свое внимание на недостаточно проработанных вопросах системы внутреннего контроля качества аудита. За счет включения основных требований стандартов в вопросники по осуществлению и внутреннего контроля качества аудита будет также получен «обучающий эффект» как внутренних контролеров качества, так и других сотрудников, связанных с осуществлением контроля качества или оказанием аудиторских услуг.

В предложенной системе учтены особенности осуществления внешнего и внутреннего контроля на уровне государственного органа по контролю и

надзору, уполномоченного федерального органа по контролю и надзору, саморегулируемых организаций аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов и аудиторов. Разработаны взаимосвязанные системы контрольных процедур, обеспечивающая необходимый и достаточный уровень внешнего и внутреннего контроля качества аудита.

Предлагаемые методические подходы обеспечения качества аудита позволят повысить эффективность осуществления внешнего и внутреннего контроля, что в конечном итоге должно привести к повышению качества проводимого аудита, так как целью осуществления внешнего и внутреннего контроля качества является повышение качества аудиторских услуг.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Качество работы многих российских аудиторских компаний выросло благодаря заимствованным за рубежом технологиям и знаниям. Однако, несмотря на наблюдающиеся значительные позитивные тенденции в совершенствовании внешнего и внутреннего контроля качества, их развитие не успевает за динамично развивающимися и постоянно ожесточающимися требованиями международных стандартов аудита. Требуется дальнейшая проработка нормативно-правовой базы.

Исследованные в работе теоретические и методические положения внешнего и внутреннего контроля качества аудита позволили выработать практические рекомендации по совершенствованию внешнего и внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций.

Разработка и внедрение предлагаемых в данном исследовании теоретических подходов и методического инструментария при осуществлении внешнего и внутреннего контроля позволит:

- повысить качество и эффективность систем внешнего и внутреннего контроля;
- снизить транзакционные издержки на создание и поддержание систем внешнего и внутреннего контроля качества аудита;
- снизить риски, связанные с асимметрией информации;
- повысить прозрачность, информативность и надежность данных систем;
- повысить профессиональный уровень внешних и внутренних контролеров за счет «обучающего» эффекта разработанных программ и процедур проведения внешнего и внутреннего контроля качества;
- снизить трудозатраты на проведение внешнего и внутреннего контроля качества аудита;
- снизить риски некачественного аудита, некачественных внешних и внутренних проверок, обусловленные недостаточностью контрольных процедур, ошибками, вызванными забывчивостью, недостаточной компетентностью и т.п.;

- обеспечить контролеров качества рабочими документами по проведению внешних и внутренних проверок качества аудита, которые будут помогать им в работе;

- обеспечить повышение качества внешних и внутренних проверок качества аудита за счет более полной и глубокой проверки деятельности аудиторских организаций, при проверке на соответствие требованиям основных принципов и процедур стандартов аудиторской деятельности, Кодекса этики аудиторов России, требований независимости, и других требований законодательства по аудиту, что позволит говорить о полном соответствии систем внешнего и внутреннего контроля качества требованиям действующего законодательства по аудиту;

- повысить достоверность информации о деятельности предприятий для внешних пользователей аудиторских услуг, что будет способствовать повышению общественного доверия, повышению конкурентных преимуществ и привлечению инвесторов;

- обеспечить более устойчивое, развитие и функционирование рынка аудиторских услуг и субъектов аудиторской деятельности.

В работе было сделано исследование, обобщение и систематизация теоретических основ внешнего и внутреннего контроля качества аудита существующих как в отечественной, так и зарубежной аудиторской практике. Был детально исследован международный опыт организации и развития систем контроля качества. Были исследованы особенности развития и дана оценка состояния систем контроля качества аудита в России. Были выявлены недостатки в существующей нормативно-правовой базе аудиторской деятельности, которые препятствуют развитию систем контроля качества аудита и признания российского аудита соответствующего международным требованиям.

Проведенный анализ действующих систем внешнего и внутреннего контроля качества аудита позволил сформулировать теоретико-методологические положения контроля качества и определить дальнейшие

направления совершенствования систем внешнего и внутреннего контроля качества аудита, а именно:

1. совершенствование нормативно-правового регулирования на основе международного опыта,
2. совершенствование системы государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций,
3. совершенствование системы стандартов аудиторской деятельности, как основы проведения аудита на основе МСА,
4. совершенствование систем внешнего контроля качества,
5. совершенствование внутреннего контроля качества,
6. совершенствование системы аттестации и повышения квалификации.

На основе полученных результатов возможно вести на постоянной основе исследовательскую деятельность по совершенствованию систем контроля качества как на уровне нормативно-правового регулирования, так и на уровне методического обеспечения внешнего и внутреннего контроля качества аудита.

Система государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций существует в условиях продолжающегося процесса становления аудиторской деятельности, что обуславливает «догоняющий» характер их развития. В этих условиях большое значение имеет более существенная методическая поддержка существующих систем контроля качества. Однако, существующий методологический инструментарий контроля качества носит формальный характер. В связи с этим были выработаны подходы к разработке регламентирующих документов по осуществлению внешнего контроля качества как со стороны уполномоченного органа по контролю и надзору, со стороны Минфина РФ, так и со стороны СРОА.

В исследовании также было рассмотрено состояние, тенденции и направления совершенствования стандартов аудиторской деятельности, как основного элемента в системах внешнего и внутреннего контроля качества аудита.

Данный блок является одним из ключевых в системе контроля качества аудита, так как важнейшим критерием необходимого и достаточного качества оказания аудиторских услуг во всем мире принято считать соблюдение стандартов аудиторской деятельности.

Кроме того, для обеспечения соответствия международным требованиям к качеству аудита, необходимо создание эффективных систем внешнего и внутреннего контроля качества в полном объеме обеспечивающих соблюдение основных требований стандартов аудиторской деятельности вне зависимости от размеров аудиторских организаций.

Были сформулированы основы создания эффективных систем внешнего и внутреннего-контроля качества аудита. Необходимость создания эффективных системы внешнего и внутреннего контроля качества аудита обусловлена тем, что неэффективные системы внешнего и внутреннего контроля качества не смогут обеспечивать выявление недостатков в существующих процедурах и своевременное принятие мер к аудиторам, которые допустили существенные нарушения качества работы, и поэтому, по сути, являются бесполезными.

Анализ состояния существующих систем контроля качества позволил выявить те недостатки, устранение выявленных недостатков путем совершенствования нормативно-правовой базы и развития методического обеспечения систем внешнего и внутреннего контроля позволит существенным образом усовершенствовать существующие системы внешнего и внутреннего контроля качества аудита.

Для решения этой группы проблем в диссертационном исследовании разработаны и научно обоснованы методические подходы к организации и осуществлению:

- внешнего контроля качества на уровне уполномоченного федерального органа по контролю и надзору, Минфина РФ, саморегулируемых организаций аудиторов;
- внутреннего контроля качества аудита.

Новые направления совершенствования внешнего и внутреннего контроля качества аудита позволят существенно снизить транзакционные издержки, функционирования систем контроля качества и снизить асимметрию информации, которая негативно влияет на решения, принимаемые внешними пользователями бухгалтерской отчетности, что в конечном итоге обеспечит более устойчивое развитие и функционирование рынка аудиторских услуг и субъектов аудиторской деятельности.

1. Об аудиторской деятельности. Федеральный закон от 30.12.2008 №307-ФЗ (ред. от 01.12.2014). URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
2. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ (ред. от 04.11.2014). URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
3. О саморегулируемых организациях. Федеральный закон от 01.12.2007 №315-ФЗ URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
4. Международный стандарт аудита (МСА) 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита». Утвержден Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н.
5. Международный стандарт аудита (МСА) 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности». Утвержден Приказом Минфина России от 09.11.2016 № 207н.
6. Международный стандарт аудита (МСА) 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности». Утвержден Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н.
7. Международный стандарт аудита (МСА) 300 «Планирование аудита финансовой отчетности». Утвержден Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н.
8. Международный стандарт аудита (МСА) 320 «Существенность при планировании и проведении аудита». Утвержден Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н.
9. Международный стандарт аудита (МСА) 500 «Аудиторские доказательства». Утвержден Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н.
10. Международный стандарт аудита (МСА) 620 «Использование работы эксперта аудитора». Утвержден Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н.

11. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 №34н (ред. от 24.12.2010). URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
12. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Приказ Минфина России от 06.10.2008 №106н (ред. от 18.12.2012). URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
13. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 №43н (ред. от 08.11.2010). URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
14. Кодекс этики аудиторов России (одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ (протокол N 56 от 31 мая 2007 г.).
15. Методические рекомендации по организации внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг (одобрено Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 18 от 21 - 22 октября 2003 года)
16. Азрская М.А. Профессиональное суждение аудитора в системе контроля качества аудита. Региональная экономика: теория и практика. 2009. – № 42. – С. 103-107.
17. Алборов Р.А. Контроль ревизия деятельности сельскохозяйственных кооперативов / Р.А. Алборов, С.М. Концевая, С.Р. Концевая // Электронный ресурс: уч. пособие / Ижевск, 2016.
18. Алборов Р.А. Проблемы развития методологии, метода и методики аудита / Р.А. Алборов, С.М. Концевая, С.В. Козменкова // Международный бухгалтерский учет. 2015. – №36(378). – С. 47-60.
19. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.: ил.
20. Артеменко Д.А. Аудит эффективности государственных расходов как методическая основа оценки эффективности системы государственного финансового контроля / Д.А. Артеменко // Научный Вестник Южного института менеджмента. – 2019. – №4. – С. 4-9.

21. Богатая И.Н. Современные проблемы регулирования рынка аудиторско-консалтинговых услуг в России: сбор.нике: Проблемы учета, анализа, аудита и статистики в условиях рынка ученые записки. Ростов-на-Дону, 2007. – С. 155-164.
22. Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. - №4. – С.39-50.
23. Бычкова С.М. Методы экономического анализа в аудите / С.М. Бычкова, О.В. Кузьмина // Научное обеспечение развития АПК в условиях импортозамещения: сборник научных трудов межд. науч.-практ. конф., в 2-частях. 2017. – С. 158-160.
24. Бычкова С.М. Контроль качества аудиторской деятельности / Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. // Москва, 2015.
25. Бычкова С.М. Практический аудит / С.М. Бычкова, Т.Ю. Фомина; под ред. С.М. Бычковой. – М.: Эксмо, 2009. – 176 с.
26. Волокитина А.С. К проблемам оценки контроля качества аудита в российской федерации. В сбор.нике: Международная научно-техническая конференция молодых ученых БГТУ им. В.Г. Шухова 2017. С. 5449-5453.
27. Гутцайт Е.М. Основные научные проблемы контроля качества аудита // Аудитор. – 2010. - №1. – С. 34-43.
28. Ерофеева В.А. Аудит: учеб. пособие / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт; Высшее образование, 2010. – 638 с.
29. Завашихин Н.М., Потехина Ю.В. Методы аудита // Аудитор. – 2005. - №7. – С.39-48.
30. Зинченко А.А. Основы внутреннего контроля качества аудита. В сбор.нике: Наука и современность - 2017 сборник материалов Межд. науч.-практ. конф. 2017. – С. 161-167.
31. Ивашкевич В.Б. Практический аудит: учеб. пособие / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр, 2010. – 286 с.

32. Карзаева Н.Н. Система внутреннего контроля за ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской отчетности / Н.Н. Карзаева // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2019. – №10. – С. 65-77
33. Клычова Г.С. Аудит: учеб. пособие / Г.С. Клычова, Ж.Г. Леонтьева, А.Р. Закирова, М.А. Осипов, А.С. Клычова, М.В. Табакова. Санкт-Петербург, 2017.
34. Клычова Г.С. Особенности проведения выборочных проверок в аудите / Г.С. Клычова, А.Р. Закирова // Проблемы аграрной экономики в условиях импортозамещения: м.ат. Межд. науч.-практ. конф., 2017. – С. 21-27.
35. Клычова Г.С. Внутренний аудит – эффективный инструмент системы корпоративного управления / Г.С. Клычова, А.Р. Закирова, А.С. Клычова, И.М. Гимадиев // Вестник Казанского ГАУ. – 2016 – №2(40). – С. 95-99.
36. Клычова Г.С., Закирова А.Р. Совершенствование системы внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций в условиях вступления в ВТО / Г.С. Клычова, А.Р. Закирова // Бух.учет в сельском хозяйстве. – 2013 – №11. – С. 35-39.
37. Козменкова С.В. Конкретизация планирования проверки с учетом особенностей объектов аудита // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 45. – С. 42 - 48.
38. Котлячков О.В. Необходимость организации внутреннего контроля / О.В. Котлячков, З.З. Фазульянов // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – №29. – С.29-43
39. Медведчук Е.П. Пути совершенствования и развития контроля качества аудита. Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2017. – № 12-1. – С. 37-39.
40. Мельник М.В. Внешний контроль качества аудита в переходный период / Мельник М.В., Доржиева Я.А. // Экономика и управление: проблемы, решения. 2018. – Т. 6. № 5. – С. 80-82.

41. Мельник М.В. Организация системы внутреннего аудита и контроля в крупных организациях / М.В. Мельник // Аудиторские ведомости. – 2012. – №1(2). – С. 118-134
42. Миронова О.А., Азарская М.А. Аудит: теория и методология: учебное пособие: для чтения курса «Аудит» студентам и магистрам специальностей «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учёт и аудит», «Налогообложение» - М.: Омега-Л, 2005. – 176 с.
43. Моложавенко И.С. Развитие контроля качества аудита в зарубежных странах на современном этапе развития. Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). 2007. – № 2 (24). – л С. 137-142.
44. Подольский В.И. Аудит: учебник для бакалавров / В.И. Подольский, А.А. Савин. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД Юрайт, 2013. – 587с.
45. Робертсон Дж. Аудит: Пер. с англ. / Дж. Робертсон. – М.: Аудиторская фирма "Контакт": KPMG, 1993. – 496 с.
46. Рыбакова О.М. Совершенствование контроля качества аудита в России. Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики. 2018. – № 5. – С. 36-39.
47. Санникова М.О. Основы аудита: учебник для студентов высших учебных заведений – Саратов, 2015.
48. Скобара В.В. Аудит: учебник для вузов; под ред. В. В. Скобара. — М.: Просвещение, - 479 с.. 2005
49. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт – веселая наука. Сборник статей / Я.В. Соколов. – М.: ООО «1С – Пабблишинг», 2011. – 638 с.
50. Устинова А.Н. Структура и назначение системы внутреннего контроля в целях внешнего аудита / А.Н. Устинова, М.Н. Иванова // Экономика и предпринимательство. – 2014. – №11-4 (52-4). – С. 726-728.

51. Хахонова Н.Н. Проблемы внедрения международных стандартов аудита в практику российских аудиторских фирм / Хахонова Н.Н., Савинова Э.В. // Современные научные исследования и разработки. 2019. – № 2 (10). – С. 221-224.
52. Шеремет А.Д. Некоторые проблемы развития аудита в России. Аудит. 2017. – № 1. – С. 4-6.
53. Шеремет А.Д. Реформирование российского аудита: проблемы и перспективы / Шеремет А.Д., Носова О.А. // Аудит. 2017. № 12. С. 2-8.
54. Шуклов Л.В. Автоматизация учета по МСФО: как правильно выбрать информационную систему и провести аудит эффективности ее внедрения? / Л.В. Шуклов // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №30. – С. 35-43.
55. Чая В.Т. Контроль качества аудита: проблемы и решения. Все для бухгалтера. 2006. – № 17 (185). – С. 31-33.
56. Черняев А.А. Направления организационно-экономических проблем развития АПК на современном этапе / А.А. Черняев // Научное обозрение: теория и практика. – 2015. – №4. – С. 14-24.
57. Юдина Г.А. Совершенствование методики контроля качества аудита. Экономика и предпринимательство. 2018. – № 9 (98). – С. 1076-1081.

Характеристика аудиторских процедур

Основные процедуры	Объект контроля (документы, проверяемые контролером)	Предмет контроля
1	2	3
Аналитические процедуры	Вертикальный и горизонтальный анализ, прочие аналитические процедуры по статьям бухгалтерской (финансовой) отчетности	Наличие расчета, существенных отклонений, информация о причинах существенных отклонений, наличие процедур проверки по существенным отклонениям, достаточность процедур, правильность выводов
Проверка включения остатков по счетам в баланс	Таблица, в которой группируются показатели регистров бухгалтерского по соответствующим статьям бухгалтерской, отчетности и сравниваются с показателями бухгалтерской отчетности	Наличие отметок рядом с суммами регистров бухгалтерского учета и суммами финансовой (бухгалтерской) отчетности, проверка наличия/отсутствия существенных отклонений, правильность выводов
Списания сомнительных долгов, отнесение операций к соответствующим периодам, сверка счетов	Записи аудитора с реквизитами, датами и суммами первичных документов клиента на списание сомнительных долгов.	Наличие информации в РД о правомерности списания задолженности.
Проверка учетной политики	Вопросник по проверке учетной политики	Проверка учетной политики клиента и вопросника по проверке учетной политики
Выборка	Применение внутреннего стандарта «Выборка» Проверка наличия списков операций с суммами, превышающими уровень существенности, с ключевыми элементами и с элементами, отобранными случайным образом. Направление запросов отобранным контрагентам. Получение ответов от контрагентов. Альтернативные процедуры (последующая оплата) - в случае необходимости.	Наличие документов с выборкой, ответы контрагентов или альтернативные процедуры. Проверка отклонений, правильность экстраполяции, сравнение с уровнем существенности, оценка наличия/отсутствия существенных отклонений, правильность выводов

Продолжение приложения А

1	2	3
Тесты контроля счетов продаж	Заполненный бланк с информацией (дата, наименование документа, контрагента, суммы) об операциях клиента, которые были проверены в ходе тестирования	Наличие РД, существенных отклонений, правильность выводов
Аналитические процедуры по существу	Проверочная таблица с расчетами	Наличие расчета, существенных отклонений, правильность выводов
Счета к получению (оценка риска недобросовестных действий)	Наличие информации в РД о проведенных процедурах	Проведение процедур, установленных внутренними стандартами, правильность выводов
Специальные процедуры, относящиеся к значимым рискам	Наличие информации в РД о проведенных процедурах	Проведение процедур, установленных внутренними стандартами, правильность выводов
Представление и раскрытие финансовой отчетности	Вопросник по проверке раскрытия информации в отчетности	Сверка информации в РД с информацией в отчетности и вопроснике по представлению и раскрытию информации

Настоящим я, Гатин Айдар Асхатович
студент заочного обучения Института экономики Казанского государственного
аграрного университета

зачетная книжка № ЭМ319155К

направление подготовки 38.04.01 «Экономика»

направленность (профиль) Контроль и финансовый консалтинг

подтверждаю, что настоящая выпускная квалификационная работа на тему

Развитие системы контроля качества
аудита в сельскохозяйственных организациях
на примере ООО «Анас-Мол» Агастовского р-а РТ

выполненная по материалам ООО «Анас-Мол» Агастовского района

на 31 страницах и приложений на 2 страницах, является моим самостоятельным
исследованием, в котором:

- оформлены соответствующим образом ссылки на все использованные
информационные ресурсы и их правообладателей;

- отсутствуют компиляция, неоформленные заимствования, не
принадлежащие мне лично из необозначенных в работе источников, включая
глобальную компьютерную информационную сеть ИНТЕРНЕТ.

Я предупрежден о правилах требования оформления выпускных
квалификационных работ и об ответственности за нарушение Закона
Российской Федераций «О защите авторских прав в Российской Федерации»

Отпечатано в 1 экземплярах.

Библиография 57 наименований.

Один экземпляр сдан на кафедру

« 7 » февраля 2022г

Гатин
(подпись)

Гатин А. А.

(Ф.И.О.)

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

ОТЗЫВ
на выпускную квалификационную работу

Гатина Айдара Асгатовича

на тему: Развитие системы контроля качества аудита в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Апас – Мол» Апастовского района Республики Татарстан

Выпускная квалификационная работа состоит из трех глав основного текста, введения, заключения, списка литературы и приложений. Работа написана грамотно, компактно. Материал хорошо структурирован и изложен последовательно.

Автор последовательно и логично раскрывает тему выпускной квалификационной работы. Во введении обоснована актуальность темы исследования, определены цель и задачи, объект и предмет исследования, ее теоретическая и практическая значимость.

В первом разделе изучены методологические основы формирования и совершенствования контроля качества аудита, в частности изучен порядок системного анализа при совершенствовании контроля качества аудита, проанализировано значение международного опыта в данной области и рассмотрены его основные направления, сложившиеся в России.

Во втором разделе автор изучил современное состояние внешнего и внутреннего контроля качества на современном этапе развития аудита в России, дал критическую оценку этим системам, выявил основные проблемы в данных областях.

В третьем разделе приведены методические подходы к осуществлению внешнего и внутреннего контроля качества аудита, рассмотрено методическое обеспечение саморегулируемых организаций аудиторов, изучены методы осуществления внешнего контроля качества работы государственными контрольными и надзорными органами и рассмотрены методические аспекты внутреннего контроля качества аудита.

В процессе выполнения выпускной квалификационной работы Гатин А.А. показал наличие теоретических и практических знаний, правильное понимание и использование действующего законодательства по бухгалтерскому учету, аудиту и контролю. Грамотно использованы и определены экономические термины, непосредственно связанные с темой работы. Работа выполнена на достаточно профессиональном уровне. Разработки автора обоснованы и могут быть использованы в практической деятельности аудиторских организаций.

Все компетенции, предусмотренные ФГОС по направлению 38.04.01 Экономика, освоены в полном объеме.

Выпускная квалификационная работа Гатина А.А. является самостоятельной завершённой научно-исследовательской работой, содержащей новые по своему теоретическому и практическому значению результаты в области учётно-аналитического обеспечения формирования интегрированной информации о дебиторской задолженности. Можно утверждать, что поставленные в выпускной квалификационной работе задачи решены, цель достигнута.

Выпускная квалификационная работа Гатина А.А. отвечает предъявляемым требованиям и допускается к защите в ГЭК, а ее автор заслуживает присвоения квалификации – магистр по направлению подготовки 38.04.01 Экономика.

Иллюстративный материал для ГАК отражает основные аспекты исследования и соответствует содержанию работы.

Полученные автором результаты достоверны, выводы и предложения обоснованы и могут быть рекомендованы к внедрению в практическую деятельность сельскохозяйственных организаций при организации учета, внутреннего контроля и анализа дебиторской задолженности сельскохозяйственных организаций.

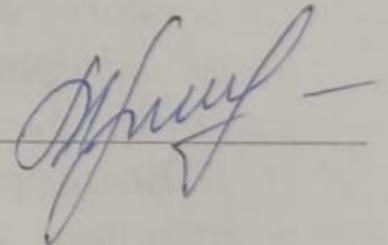
Фамилия, имя, отчество руководителя

Нуриева Регина Ирековна

Место работы и занимаемая должность: к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет»

«10» 02 2022 г.

Подпись

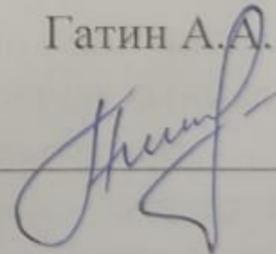


С отзывом ознакомлен и согласен

Гатин А.А.

«10» 02 2022 г.

Подпись



*С отзывом
ознакомлен.*

РЕЦЕНЗИЯ

на выпускную квалификационную работу

Выпускника Гатина Айдара Асгатовича

Направление подготовки 38.04.01 Экономика

Направленность (профиль) Учет, анализ и аудит

Тема ВКР Развитие системы контроля качества аудита в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Апас – Мол» Апастовского района Республики Татарстан

Объем ВКР: содержит 91 страниц машинописного текста; включает: таблиц 9 шт., рисунков и графиков 1 шт., фотографий нет, список использованных источников состоит из 57 наименований.

1. Актуальность темы, ее соответствие содержанию ВКР. Тему ВКР считаем актуальной, содержание работы соответствует теме. Изученные в ВКР вопросы полностью раскрывают тему исследования.

2. Глубина и полнота решения поставленных цели и задач исследований. Цель исследования достигнута, задачи решены в полном объеме.

3. Качество оформления ВКР соответствует требованиям.

4. Положительные стороны ВКР. (новизна разработки, применение информационных технологий, практическая значимость и т.д.) Научная новизна исследования состоит в формировании комплекса теоретических и методологических положений по совершенствованию систем внешнего и внутреннего контроля качества аудита, выявлении их взаимосвязей, оценке состояния и соответствия внешнего и внутреннего контроля качества установленным требованиям.

Положительными сторонами работы являются значимые результаты, которые были получены автором в процессе исследования, а именно: обобщены теоретические положения, относящиеся к формированию и совершенствованию систем внешнего и внутреннего контроля качества аудита, показано развитие подходов к их осуществлению, ориентированных на цели и задачи в новых условиях постоянно ужесточающихся требований к качеству аудита; разработаны и научно обоснованы методические подходы по организации и осуществлению внешнего и внутреннего контроля качества аудита, позволяющие осуществлять отбор аудиторских заданий для внешнего и внутреннего контроля качества, осуществлять проверку систем внутреннего контроля и аудиторских доказательств, полученных в ходе выполнения аудиторских заданий, оценивать необходимость и достаточность собранных аудиторских доказательств для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

5. Компетентностная оценка ВКР

Компетенция	Оценка компетенции*
Готовность к абстрактному мышлению, анализу, синтезу (ОК-1)	отлично
готовность действовать в нестандартных ситуациях, нести социальную и этическую ответственность за принятые решения (ОК-2)	отлично
готовность к саморазвитию, самореализации, использованию творческого потенциала (ОК-3)	отлично
готовность к коммуникации в устной и письменной формах на русском и иностранном языках для решения задач профессиональной деятельности (ОПК-1)	хорошо
готовностью руководить коллективом в сфере своей профессиональной деятельности, толерантно воспринимая социальные, этнические, конфессиональные и культурные различия (ОПК-2)	хорошо
способность принимать организационно-управленческие решения (ОПК-3)	отлично
способностью обобщать и критически оценивать результаты, полученные отечественными и зарубежными исследователями, выявлять перспективные направления, составлять программу исследований (ПК-1)	отлично
способность обосновывать актуальность, теоретическую и практическую значимость избранной темы научного исследования (ПК-2)	отлично
способность проводить самостоятельные исследования в соответствии с разработанной программой (ПК-3)	отлично
способность представлять результаты проведенного исследования научному сообществу в виде статьи или доклада (ПК-4)	отлично
способность готовить аналитические материалы для оценки мероприятий в области экономической политики и принятия стратегических решений на микро- и макроуровне (ПК-8)	отлично
способность анализировать и использовать различные источники информации для проведения экономических расчетов (ПК-9)	отлично
способность составлять прогноз основных социально-экономических показателей деятельности предприятия, отрасли, региона и экономики в целом (ПК-10)	отлично
Средняя компетентностная оценка ВКР	отлично

* Уровни оценки компетенции:

«**Отлично**» – студент освоил данную компетенцию на высоком уровне. Он может применять (использовать) её в нестандартных производственных ситуациях и ситуациях повышенной сложности. Обладает отличными знаниями и умениями по всем аспектам данной компетенции. Владеет полными навыками применения данной компетенции в производственных и (или) учебных целях.

«**Хорошо**» – студент полностью освоил компетенцию, эффективно применяет её при решении большинства стандартных производственных и (или) учебных задач, а также в некоторых нестандартных ситуациях. Обладает хорошими знаниями и умениями по большинству аспектов данной компетенции.

«**Удовлетворительно**» – студент не полностью освоил компетенцию. Он достаточно эффективно применяет освоенные знания при решении стандартных производственных и (или) учебных задач. Обладает хорошими знаниями по многим важным аспектам данной компетенции.

«**Неудовлетворительно**» – студент не освоил или находится в процессе освоения данной компетенции. Он не способен применять знания, умение и владение компетенцией как в практической работе, так и в учебных целях.

6. Замечания по ВКР

1. Работа выиграла бы, если бы автор более подробнее рассмотрел проблемы и перспективы развития систем контроля качества аудита в России на современном этапе;

2. Работа выиграла бы, если бы в качестве примера автором был предложен конкретный алгоритм работы внутреннего и внешнего контролера качества аудита.

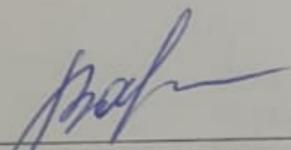
Отмеченные недостатки носят рекомендательный характер и не влияют на общую положительную оценку выполненного исследования.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Рецензируемая выпускная квалификационная работа отвечает (не отвечает) предъявляемым требованиям и заслуживает оценки отлично, а ее автор Гатин А.А. достоин присвоения квалификации «магистр»

Рецензент:

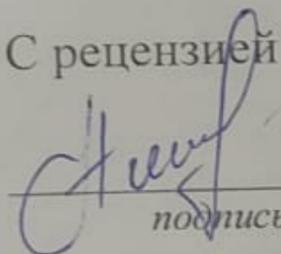
К.э.н., доцент
учёная степень, ученое звание


подпись

/ Валиева Г.Р. /
Ф.И.О

« 14 » 02 20 22 г.

С рецензией ознакомлен*


подпись

/ Гатин А.А. /
Ф.И.О

« 14 » 02 20 22 г.

*Ознакомление обучающегося с рецензией обеспечивается не позднее чем за 5 календарных дней до дня защиты выпускной квалификационной работы.