

Г. А. Юдина

КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА

Монография

Институт экономики, управления
и природопользования



СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
SIBERIAN FEDERAL UNIVERSITY

Галина Юдина

Контроль качества аудита

«Сибирский федеральный университет»

2012

УДК 657.6
ББК 65.052.8

Юдина Г. А.

Контроль качества аудита / Г. А. Юдина — «Сибирский
федеральный университет», 2012

ISBN 978-5-7638-2664-7

В монографии проанализированы проблемы контроля качества аудита. Представлены теоретические и методические аспекты контроля качества аудита, рассмотрены вопросы его стандартизации, раскрыты понятия контроля качества аудита, принципы его формирования, а также факторы, влияющие на его оценку. Предложена методика организации и проведения контроля качества аудита в форме внутрифирменного стандарта. Предназначена для научных работников и специалистов в области профессиональной аудиторской деятельности.

УДК 657.6

ББК 65.052.8

ISBN 978-5-7638-2664-7

© Юдина Г. А., 2012
© Сибирский федеральный
университет, 2012

Содержание

Предисловие	5
Глава 1. Теория контроля качества аудита	7
1.1. Типология признаков аудита	7
1.2. Качественные и количественные характеристики аудита	15
Конец ознакомительного фрагмента.	17

Г. А. Юдина

Контроль качества аудита монография

Предисловие

Проблемы контроля качества аудита связаны с ответственностью аудиторов перед заказчиками, профессиональным сообществом, обществом в целом, а также с дальнейшей перспективой развития профессиональной деятельности. С 2009 г. в России в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон) периодическое прохождение внешнего контроля качества всеми аудиторами, аудиторскими организациями является обязательным. Предметом такого контроля является проверка соблюдения требований Закона, федеральных стандартов аудиторской деятельности, Кодекса профессиональной этики аудиторов, требований независимости. Проведение внешнего контроля качества возложено на саморегулируемые организации аудиторов (СРОА), в случаях аудирования общественно значимых аудируемых лиц – на уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору (Росфиннадзор). Для снижения рисков, связанных с прохождением внешнего контроля качества, до приемлемого уровня возникает необходимость проводить анализ и оценку эффективности действующей в аудиторской организации системы контроля качества, которая должна быть организована в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности № 34 «Контроль качества услуг в аудиторской организации», № 7 «Контроль качества выполнения задания по аудиту», а также надлежащим образом функционировать. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, регулирующие контроль качества, соответствующие методические рекомендации, одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине России по их применению, раскрывают общие аспекты его проведения, без их детализации.

Одним из направлений исследований для решения указанной проблемы является изучение теории и практики качества продукции (работ, услуг). Значительный вклад в развитие данного направления внесли отечественные ученые В. М. Мишин, Е. А. Горбашко, Г. Э. Слезингер, С. А. Жданов, А. Ю. Курочкина, а также зарубежные ученые Дж. Харрингтон, Э. Деминг, Дж. Джуран, У. Шухарт, К. Исикава, Т. Конти, Ф. Кросби, Г. Тагути, А. Фейгенбаум.

Исследования, посвященные контролю качества аудита, изложены в работах В. В. Скобара, Е. М. Гутцайт, О. В. Голосова, С. М. Бычковой, Е. Ю. Итыгиловой, Э. А. Сиротенко, М. А. Азарской, Н. В. Астраханцева, В. В. Кизь, А. С. Худяковой, Е. Г. Богрова, А. Л. Звездина, И. С. Моложавенко, С. В. Панковой, П. А. Неверова, Б. А. Аманжоловой, Н. А. Лосевой, Н. В. Дрониной, Д. В. Елькина.

Тем не менее вопросы контроля качества аудита требуют дополнительных исследований в силу следующих обстоятельств: изменений среды, в которой функционируют аудиторские организации, норм Закона, стандартов аудиторской деятельности, Кодекса профессиональной этики, требований пользователей аудиторских услуг и также уникальности аудита как услуги по выражению независимого профессионального мнения о степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Анализ имеющейся общенаучной и специальной литературы показывает, что, несмотря на значительные публикации по проблематике, связанной с контролем качества аудита, вопросы, касающиеся методических аспектов его оценки, недостаточно исследованы.

Актуальность темы обусловлена необходимостью повышения качества аудита, предъявляемого со стороны соответствующих государственных контролирующих органов, саморегу-

лируемых организаций аудиторов, пользователей мнения аудиторов о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В предлагаемом исследовании сделана попытка раскрыть проблемы контроля качества аудита, его оценки на основе системного подхода, базирующегося на принципах контроля качества аудита, времени его осуществления, уровнях реализации по направлениям в части технологии аудита и используемых ресурсов. Исследование основано на теории, методологии и практике контроля качества аудита.

В первой главе раскрыта типология признаков аудита, понятие контроля качества аудита, рассмотрены его качественные и количественные характеристики. Анализ проводился на основе философской категории «качество». Во второй главе рассматриваются принципы формирования контроля качества аудита, факторы, влияющие на его оценку, существующие методики контроля качества аудита, проводится их анализ. Третья глава посвящена стандартизации контроля качества аудита. В ней приводится методика контроля качества аудита, алгоритмизация его процесса, основные положения внутрифирменного стандарта, раскрывающего общие положения контроля качества.

В приложениях¹ приводится материал, иллюстрирующий информацию, раскрываемую в исследовании, в части теории и методологии. В них представлены рабочие документы для сбора доказательств при проведении контроля качества аудита на уровне аудиторской организации, аудиторского задания, а также материалы для обобщения результатов и формирования выводов об эффективности контроля качества аудита. Кроме того, приводится проект внутрифирменного стандарта «Общие положения контроля качества». Исследование в большей степени ориентировано на внутрифирменный контроль качества, осуществляемый аудиторской организацией, однако предлагаемая методика оценки его эффективности может быть применима при проведении внешнего контроля качества.

Автор выражает благодарность родным за проявленное терпение и поддержку, одному из первых наставников, вдохновившему на нелегкий путь исследовательской деятельности, Галине Ивановне Золотухиной, аудиторской организации ООО «КВП «Сибгаудит инициатива» в получении бесценного теоретического, методологического, практического опыта в области аудиторской деятельности, и в том числе контроля качества аудита, в частности, лично Марине Николаевне Черных, Николаю Васильевичу Черных, кафедре «Бухгалтерский учет и статистика» Института экономики, управления и природопользования Сибирского федерального университета и лично заведующей кафедрой Ольге Николаевне Харченко за полученный опыт научно-исследовательской работы и развития навыков целеустремленности, аудиторам региона, общение с которыми является значимым фактором в обогащении накопленного опыта, обсуждении проблемных вопросов в области контроля качества, а также студенческой общественности, общение с которой способствует критическому осмыслению материала, его системному изложению. Кроме того, именно студенческая общественность является тем потенциалом, который способен в дальнейшем решать проблемы контроля качества аудита. Автор надеется, что материал, представленный в данном исследовании, будет полезен всем, кто занимается проблемами контроля качества аудита, и всем тем, кто интересуется вопросами аудита.

¹ Приложения на компакт-диске даны в авторской редакции

Глава 1. Теория контроля качества аудита

1.1. Типология признаков аудита

Вопросы контроля качества аудита являются значимыми как для аудиторов, так и для пользователей аудиторских услуг. Отдельные аспекты качества аудита раскрыты в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон), в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности (ФПСАД), в других нормативных правовых актах. Им посвящены исследования российских и зарубежных авторов. Однако единое мнение о том, что характеризует качество аудита, отсутствует. В связи с этим возникают определенные проблемы в практической реализации контроля качества аудита.

Для решения указанной проблемы был проведен анализ терминологического аспекта слов и сочетаний, используемых в данном выражении, в связи с чем рассматривались понятия «аудит», «аудиторская деятельность», «качество», «контроль».

Анализ начнем с аудита, аудиторской деятельности как элемента рыночной инфраструктуры, в отношении которого проводится контроль качества.

В соответствии со ст. 1 Закона аудиторская деятельность – это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами [1]. Различные трактовки понятия аудиторской деятельности представлены в прил. 1. Определения большинства авторов (О. А. Миронова [84], М. А. Азарская [19], А. Д. Шеремет [131], В. П. Суйц [131], Е. Г. Богров [37], С. В. Панкова [93]) близки к понятию, представленному в Законе. Другие авторы предлагают более точное определение. Аудиторская деятельность, по мнению М. В. Мельник, В. Г. Когденко, – это деятельность тех независимых экспертов, работа которых направлена на оценку правильности постановки, ведения бухгалтерского учета, отражения результатов хозяйственных операций во всей совокупности документации, с которой работают предприятия [81]. Д. В. Елькин считает, что аудиторская деятельность отождествляется с функционированием аудиторской фирмы в целом, включая не только процесс проверок, но и подготовку, организацию, контроль над этими проверками, создание методик, внутрифирменных стандартов и другие мероприятия, необходимые для работы аудиторской организации [60]. Н. А. Лосева придерживается мнения, что аудиторская услуга – нематериальная услуга, она является результатом аудиторской деятельности по выполнению аудиторского задания и выражению различной степени уверенности, обеспеченной аудитом. Цель аудиторской услуги заключается в выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта и возможности успешно функционировать в будущем [78].

В ст. 1 Закона приводится понятие аудита как независимой проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – бухгалтерская отчетность) аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

К сопутствующим услугам в соответствии с ФПСАД относятся обзорные проверки, согласованные процедуры, компиляция. Аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) (далее – аудиторские организации) помимо аудита и сопутствующих ему услуг в рамках профессиональной деятельности могут оказывать иные услуги, не подлежащие регулированию федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Характеристика аудиторских услуг, представляющих аудиторскую деятельность, и прочих услуг представлена в табл. 1.1.

Характеристика услуг, предоставляемых аудиторскими организациями

Вид услуги	Цель	Уверенность	Регулирование ФПСАД	Документ, предоставляемый заказчику	Пользователи результатов услуг, предоставляемых аудиторами
Аудит	Выражение независимого мнения о достоверности бухгалтерской отчетности	Разумная	Да (ФПСАД № 1-29, 32), ФСАД 1/2010, 2/2010, 3/2010, 7/2011	Аудиторское заключение с позитивным мнением Отчет (сообщение по результатам аудита)	Исполнительный орган, инвесторы, заимодавцы, поставщики, покупатели, общественность в целом
Сопутствующие аудиту услуги					
Обзорная проверка	Выражение независимого мнения о том, не привлекло ли внимание что-либо, что могло бы поставить под сомнение достоверность бухгалтерской отчетности	Ограниченная	Да (ФПСАД № 24, 33)	Аудиторское заключение с негативным мнением Отчет (сообщение по результатам аудита)	Те же, что в аудите

Вид услуги	Цель	Уверенность	Регулирование ФПСАД	Документ, предоставляемый заказчику	Пользователи результатов услуг, предоставляемых аудиторами
Сопутствующие аудиту услуги					
Согласованные процедуры	Проведение процедур аудиторского характера, которые были согласованы между аудитором, лицом, заключившим договор оказания сопутствующих аудиту услуг, и третьим лицом	Без уверенности	Да (ФПСАД № 24, 30)	Отчет	Исполнительный орган, третьи лица (заказчики)
Компиляция	Сбор, анализ и обобщение финансовой информации, а также возможная ее трансформация	Без уверенности	Да (ФПСАД № 24, 31)	Отчет	Исполнительный орган
Прочие услуги в рамках профессиональной деятельности в соответствии с Законом					
В области бухгалтерского учета	Сбор, группировка, систематизация бухгалтерской информации	Без уверенности	Нет	По согласованию	Исполнительный орган
В области налогообложения	Сбор, группировка, систематизация налоговой информации	Без уверенности	Нет	По согласованию	Исполнительный орган
В области права	Сбор, группировка, систематизация юридической информации	Без уверенности	Нет	По согласованию	Исполнительный орган

Вид услуги	Цель	Уверенность	Регулирование ФПСАД	Документ, предоставляемый заказчику	Пользователи результатов услуг, предоставляемых аудиторами
Прочие услуги в рамках профессиональной деятельности в соответствии с Законом					
Автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий	Автоматизация процесса бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий	Без уверенности	Нет	По согласованию	Исполнительный орган
Оценочная деятельность	Проведение оценки соответствующего имущества	Без уверенности	Нет, регулируется специальным законодательством	Отчет	Исполнительный орган, заинтересованные пользователи
Разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов	Сбор, анализ, систематизация информации	Без уверенности	Нет	По согласованию	Исполнительный орган

В прил. 2, 3 приводится более подробная информация о сходстве и различии аудита, сопутствующих и иных услуг.

Проанализировав информацию, представленную в табл. 1.1, можно сделать вывод, что аудит является специфичной услугой по следующим причинам. Во-первых, исполнительный орган, он же заказчик, не является основным потребителем результатов аудита, так как аудиторское заключение по бухгалтерской отчетности предназначено для всех пользователей этой отчетности, в том числе для общественности в целом. Таким образом, заказчик выполняет волю общественности, которая нуждается в экспертном заключении о степени достоверности бухгалтерской отчетности. Во-вторых, аудит наиболее полно регулируется стандартами аудиторской деятельности. В-третьих, аудит является базовой уникальной услугой, которую не могут оказывать иные экономические субъекты без соблюдения требований допуска к профессиональной деятельности, т. е. это не взаимозаменяемая услуга. По результатам обзорных проверок аудитор также выражает профессиональное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, однако они принципиально отличаются от аудита масштабами выполняемых аудиторских процедур, объемом исследуемых источников, получаемых аудиторских доказательств, уровнем уверенности, типом аудиторского заключения. Обзорные проверки, по результатам которых аудитор выражает уверенность в негативной форме, по сути можно сравнить

с экспресс-аудитом. Остальные услуги могут оказывать любые консалтинговые организации. Информация об этом представлена в табл. 1.2.

Таблица 1.2

Требования допуска к профессиональной деятельности для оказания аудиторских и иных услуг

Вид услуги	Условия допуска к профессиональной деятельности		Возможность оказания услуги другими консалтинговыми организациями
	аттестация	членство в СРОА	
1. Аудит	+	+	-
2. Сопутствующие аудиту услуги			
2.1. Обзорные проверки	+	+	-
2.2. Согласованные процедуры	-	-	+
2.3. Компиляция	-	-	+
3. Прочие услуги			
3.1. Постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской отчетности, бухгалтерское консультирование	-	-	+
3.2. Налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций	-	-	+
3.3. Анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование	-	-	+

Вид услуги	Условия допуска к профессиональной деятельности		Возможность оказания услуги другими консалтинговыми организациями
	аттестация	членство в СРОА	
3.4. Управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией	–	–	+
3.5. Юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам; представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления	–	–	+
3.6. Автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий	–	–	+
3.7. Оценочная деятельность	Аттестат оценщика	СРО оценщиков	+
3.8. Разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов	–	–	+
3.9. Проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях	–	–	+

По результатам проведенного анализа можно сделать вывод, что ключевой услугой, оказываемой аудиторскими организациями в рамках профессиональной деятельности, является аудит, так как он представляет общественную значимость и обладает уникальностью, именно на него (аудит) обращены исследования в части допуска к профессиональной деятельности, аттестации, стандартизации, государственного регулирования, контроля качества. При допущении исключения аудита из перечня аудиторских услуг перечисленные вопросы теряют смысл, а также актуальность. В связи с этим далее исследование будет проводиться в контексте аудита как основной (базовой) услуги, оказываемой в рамках аудиторской деятельности.

Проведем анализ определения «аудит» в отечественной и зарубежной экономической литературе.

Аудит – независимая проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности [1].

Аудит – систематический, независимый и документированный процесс получения свидетельств аудита и объективного их оценивания с целью установления степени выполнения согласованных критериев аудита [17].

Аудит – это системный процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих утверждений установленным критериям и представление результатов проверки заинтересованным пользователям [106]. Такое определение дано в Положении об основных концепциях аудита Комитетом по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров (ААА).

А. Аренс, Дж. Лоббек приводят следующее определение. Аудит – это процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям [24].

Дж. Робертсон приводит следующее определение аудита. Аудит – это процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов [106].

По мнению С. В. Пятенко, «в настоящее время на практике и в специальной литературе термин «аудит» часто применяют в достаточно широком смысле: к аудиту относят различные виды деятельности, суть которых сводится к независимой проверке, оценке, экспертизе. При такой формулировке под аудитом подразумевается практически любая работа независимых специалистов с представлением своей точки зрения о результатах анализа» [102].

По мнению О. В. Голосова, Е. М. Гутцайт, самым удачным представляется предложение говорить об аудите в узком и широком смысле слова, причем в первом случае понимается аудит бухгалтерской отчетности, а во втором – как он, так и другие виды проверок различных сторон хозяйственной деятельности [52].

Проанализировав иные трактовки определения «аудит», представленные в прил. 4, можно сделать следующий вывод. Такие авторы, как А. Д. Шеремет, В. П. Суйц [131], Е. Г. Богров [37], Н. В. Астраханцев [25], С. В. Панкова [93], В. В. Скобара [110] придерживаются трактовки, раскрытой в Законе. Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремизов, Е. В. Старовойтова [57] подчеркивают значение аудита в его специфике – аудите бухгалтерской отчетности. Некоторые авторы (А. А. Терехов [119], Т. Г. Шекшунова, М. А. Городилов [130]) рассматривают аудит как форму контроля. По мнению П. И. Камышанова [68], аудит – своеобразная форма экспертизы бизнеса. О. А. Миронова [84] обращает внимание на то, что аудит осуществляется с целью получения прибыли. М. А. Азарская [19] рассматривает аудит как совокупность и развитие отношений, возникающих между субъектами рынка. Н. В. Ким [70] указывает, что аудит раскрывается как многообразный экономический институт только в контексте культурно-исторического анализа. Аудит принял на себя определенную социальную и общественную функцию, обеспечивая объективное суждение о достоверности отчетных данных, представляемых акционерными обществами, в целях снижения информационного риска их партнеров, считает коллектив авторов работы «Аудит» под ред. Р. П. Бульги [31].

Исходя из определения «аудит» можно сделать вывод, что в Законе идет речь о выражении мнения о достоверности финансовой отчетности, той же точки зрения придерживаются А. Аренс, Дж. Лоббек, Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремизов, Е. В. Старовойтова.

Российские авторы С. В. Пятенко, О. В. Голосов, Е. М. Гутцайт рассматривают аудит в двух аспектах: в широком смысле и узком. Данный факт имеет место по причине того, что всякий объект (с позиций философии) может быть представлен как мера бытия, связанная с внешней стороной предмета на уровне созерцания, и как мера субстанциональная, связанная с сущностью, с теоретическим уровнем познания.

В настоящем исследовании будет использован термин «аудит» в узком смысле слова: аудит – деятельность по выражению независимого профессионального мнения эксперта (аудитора) о степени достоверности бухгалтерской отчетности аудируемых лиц.

По своей экономической и юридической сути аудит – это услуга, причем специфичная, так как аудитор по итогам деятельности представляет клиенту аудиторское заключение о степени достоверности его бухгалтерской отчетности, в которой нуждаются ее потенциальные пользователи. В теории и на практике различают следующие группы пользователей [131]:

- инвесторы и их представители,
- работники и их представители,
- заимодавцы,
- поставщики и подрядчики,
- покупатели и заказчики,
- органы власти,
- общественность в целом.

Инвесторов и их представителей интересует информация, представленная в бухгалтерской отчетности в части рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных ими инвестиций, возможность и целесообразность инвестиций, способность организации выплачивать дивиденды. Работники и их представители заинтересованы в стабильности и прибыльности организации, ее способности гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест. Заимодавцы, используя бухгалтерскую отчетность, получают информацию о способности организации своевременно погашать задолженность по займам, процентам, а также возможности получения имущественного или иного обеспечения по ним. Своевременная выплата в срок причитающихся сумм интересует поставщиков и подрядчиков. Покупатели и заказчики на основе бухгалтерской отчетности оценивают способность организации продолжать деятельность в необозримом будущем и, следовательно, получают разумную уверенность, что договорные условия будут исполнены надлежащим образом. Органы власти используют бухгалтерскую отчетность для реализации возложенных на них функций, таких как распределение ресурсов, регулирование народного хозяйства, разработка и реализация общегосударственной политики, ведение статистического наблюдения. Общественность в целом заинтересована в получении информации из бухгалтерской отчетности организации о ее роли и вкладе в повышение благосостояния общества на местном, региональном, федеральном уровнях.

Таким образом, различают семь групп пользователей бухгалтерской отчетности и, следовательно, аудиторского заключения. Все пользователи аудиторского заключения являются потребителями аудиторской услуги. Представители каждой группы пользователей имеют право формировать свой взгляд на то, что является аудиторской услугой «по существу», в связи с чем представляется опасным со стороны аудитора при аудите отдавать предпочтение потребностям отдельной группы пользователей, за исключением последней (общественность в целом). Что касается такой группы, как общественность в целом, то она является категорией обобщенной и ее предпочтение определяется как наиболее нейтральное. Следовательно, аудиторы должны ориентироваться на потребителя, но в той мере, в которой это позволит сохранить качественные и количественные характеристики, не изменяя сути услуги. В противном случае такая услуга не будет сохранять свою уникальность и потребность.

Сравнительная характеристика услуги с другими видами договорных отношений (работ, купли-продажи) в соответствии с Гражданским кодексом РФ (ГК РФ) представлена в прил. 5. Особенностью аудита как услуги является то, что не подразумевается передача прав аудитора заказчику. В прил. 6 раскрыты общие характеристики аудита.

1.2. Качественные и количественные характеристики аудита

Для контроля качества аудита необходимо не только определиться с его понятием, но и рассмотреть характерные черты, теряя которые аудит перестает быть таковым. Качество всегда количественно, а количество качественно. Их связь проявляется в мере, однако между ними имеется граница, определяемая системой отчета, при четком выделении предмета исследования. Для дальнейшего анализа нам необходимо определить качественные и количественные характеристики аудита, меру, т. е. зону, в пределах которой качество аудита может модифицироваться, сохраняя при этом свои существенные характеристики. Важность изучения аудита с качественной и количественной сторон обусловлена еще и тем, чтобы количественные характеристики не преобладали над качественными.

Предметом исследования выступает аудиторская деятельность в части аудита, так как он является базовым. Его качественная характеристика – деятельность с целью выражения независимого мнения о степени достоверности бухгалтерской отчетности аудируемых лиц. По Гегелю качество, с одной стороны, есть «бытие-для-другого» (т. е. нечто), с другой стороны, «в противоположность этому отношению с другим есть «в-себе-бытие» [51]. Для дальнейшего исследования важно определить, как реализуется данное положение в отношении аудита. С одной стороны, аудит следует рассматривать как «бытие-для-другого», т. е. качество аудита имеет место быть только для перехода в нечто другое, и при его отсутствии аудит теряет качество – необходимость (смысл). Это нечто другое есть процесс принятия управленческого решения пользователями бухгалтерской отчетности, полагаясь на независимое мнение аудитора, сформированное на основе бухгалтерской отчетности. Этот факт обусловил необходимость возникновения аудита. Он же является основанием для его прекращения. Как только пользователи перестанут использовать бухгалтерскую отчетность для принятия соответствующих решений, аудит утратит свое качество. Итак, первый вывод – аудит качественно характеризуется в процессе принятия решения пользователями бухгалтерской отчетности. В предыдущем параграфе было определено, что самым значимым пользователем является общественность в целом. Потребности общественности как потребителя аудиторских услуг – получить разумную уверенность, что мнение аудитора соответствует информации, представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом заказчик не есть единственный и самый значимый пользователь аудиторской услуги. В сфере управления качеством исполнителя ориентируют на скрытые потребности потребителей. Это положение не вполне применимо к аудиту, так как у пользователя бухгалтерской отчетности, в лице общественности в целом иная, т. е. скрытая, потребность помимо соответствия мнения аудитора содержанию информации в отчетности отсутствует. В этом вторая особенность аудита.

С другой стороны, качество аудита, рассматриваемое по отношению к принятию соответствующего решения на основе бухгалтерской отчетности, есть «в-себе-бытие». В данном контексте аудит характеризуется качественно как непосредственный процесс оказания услуги, в результате которого формируется независимое мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности. Именно этой качественной стороне аудита уделяется внимание в научных исследованиях. В данном случае обращается внимание на то, что если аудит будет рассматриваться как нечто в отрыве от «бытие-для-другого», то он утратит свое качество. Как следствие, потребность в нем прекратится. Это подтверждается тем, что на сегодня некоторые профессионалы высказывают предложение в организации альтернативной аудиту деятельности, так как он себя не оправдал [55]. Итак, аудит качественно следует рассматривать в тесной взаимосвязи двух его характеристик: как «бытие-для-другого» и как «в-себе-бытие». Данный вывод подтверждается при рассмотрении исторического аспекта развития аудита, в результате чего

менялись требования к процедурам аудита, но не к его результатам. Основные этапы развития аудиторских процедур и их характеристика представлены в табл. 1.3.

Таблица 1.3

Этапы развития аудиторских процедур²

Этап	Краткая характеристика	Результат
Подтверждающий аудит	Ориентирован на изучение первичных документов, учетных регистров, финансовой отчетности	Выражение мнения о достоверности финансовой отчетности
Системно-ориентированный аудит	Нацелен на изучение систем, контролирующих операции (т. е. на систему внутреннего контроля)	То же
Аудит, базирующийся на риске	Направлен на рассмотрение бизнеса клиента через влияние таких факторов, как потенциальное давление на управленцев в целях манипуляции доходами, аффилированные лица и т. д.	-«-

В подтверждающем аудите проводится сбор аудиторских доказательств на основе учетных регистров, документов. Недостаток данного подхода состоит в том, что аудитор не рассматривает взаимосвязь показателей, представленных в бухгалтерском (финансовом) учете, с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица в целом. При проведении такого рода аудиторских процедур аудитор использует информацию, представленную бухгалтерией, и общается только с бухгалтерским персоналом.

Системно-ориентированный аудит дает возможность исследовать системы, которые контролируют операции. Доказано, что если система внутреннего контроля работает эффективно, не нужно проводить детальную проверку, так как аудитор может доверять системе внутреннего контроля в выявлении ошибок и нарушений требований законодательства [58]. Недостаток данного подхода заключается в том, что аудиторские процедуры проводятся в отношении организации и эффективности функционирования системы внутреннего контроля, которая ориентирована на проверку работы персонала проверяемого экономического субъекта. Однако таким образом не проверяются действия руководства (администрации). Аудиторские процедуры в данном случае сориентированы на то, чтобы выявить, обманывает ли персонал руководство, а не руководство обманывает инвесторов [58].

При аудите, базирующемся на риске, аудиторы рассматривают лиц, контролирующую систему внутреннего контроля. В этом случае проверяется бизнес аудируемого лица через призму влияния следующих факторов: контрольной среды; потенциального давления на управленцев в целях манипулирования доходами; аффилированных лиц; позиции клиента в отрасли и экономической среде, в которой он действует [58].

Рассмотрим количественные характеристики, т. е. признаки, наличие которых характеризует аудит. По Гегелю количество есть «внешняя бытию, безразличная для него определенность» [51]. «Определенность, которая делает ее определенным количеством, находит всецело вне себя, в других величинах» [51]. Дальнейший анализ будем проводить для того, чтобы определиться с количественными характеристиками аудита, учитывая, что другие величины можно рассматривать по отношению к иным объектам, по отношению к схожим объектам.

² Аннотировано по [58].

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.