



С. М. БЫЧКОВА, Е. Ю. ИТЫГИЛОВА

КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА

С УЧЕТОМ
НОВЕЙШЕГО
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

 EKSMO
EDUCATION

Светлана Бычкова

Контроль качества аудита

«ЭКСМО»

2008

Бычкова С. М.

Контроль качества аудита / С. М. Бычкова — «Эксмо», 2008

Вы держите в руках необычное издание: в нем кратко, но абсолютно понятно изложены основы системы оценки и методика контроля качества аудита. Отдельно в книге рассмотрены контроль качества аудита в соответствии с международными и российскими стандартами. Структура данного пособия соответствует программе проведения квалификационных экзаменов на получение аттестата аудитора, а его основная задача – дать профессиональные рекомендации по реализации мероприятий в области контроля качества аудита. При подготовке издания учтены все последние рекомендации Международной федерации бухгалтеров, российского органа государственного регулирования аудиторской деятельности и аккредитованных профессиональных объединений аудиторов. В виде приложений в книгу включены формы контрольных листов, помогающих проверить соответствие результатов внутреннего и внешнего аудита действующим требованиям, методикам и правилам. Издание предназначено для аудиторов, бухгалтеров, работников налоговых и финансовых служб, студентов, аспирантов и преподавателей экономических вузов и колледжей.

© Бычкова С. М., 2008

© Эксмо, 2008

Содержание

Введение	5
Глава 1	7
1.1 Понятие «качество аудита»	7
Конец ознакомительного фрагмента.	12

С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова

Контроль качества работы в аудите

Введение

Развитие аудита в Российской Федерации и за рубежом показывает, что к аудиторам со стороны пользователей предъявляются весьма высокие требования. Это связано с тем, что снижение информационного риска возможно только при доверии к профессионализму аудитора и качеству его работы. Важнейшим элементом обеспечения качества работы аудиторов является действенный контроль качества аудиторских услуг.

На международном уровне наблюдаются тенденции к усилению контроля качества за аудиторской деятельностью. Международной федерацией бухгалтеров признана необходимость проведения мониторинга в области соблюдения ее членами требований по контролю качества. Европейским Союзом принята 8-я Директива Европейской комиссии, регламентирующая такие вопросы контроля качества аудита, как создание системы обеспечения качества, разработка принципов надзора со стороны государственных и общественных органов, особенности осуществления контроля качества работы аудиторов общественно значимых компаний.

В России вопросы повышения качества аудиторских услуг и организации единой системы контроля качества аудиторской работы рассматриваются как на государственном уровне, так и на уровне общественных аудиторских объединений. В российской системе нормативного регулирования аудиторской деятельности уже заложены определенные механизмы контроля качества аудита. Законодательно установлены требования по организации системы контроля качества аудита на федеральном и профессиональном уровнях, требования по установлению и соблюдению аудиторскими организациями правил внутреннего контроля качества проводимых ими аудиторских проверок, а также требования по обязательному осуществлению внешних проверок качества работы аудиторских организаций и аудиторов.

Однако несмотря на установленные законодательством по аудиторской деятельности основы контроля качества аудита, следует отметить, что на сегодняшний день практически отсутствует эффективная методологическая и методическая база контроля качества аудиторской деятельности. В частности, не разработаны критерии оценки качества работы аудиторских организаций, не определены цели, задачи и объекты контроля качества аудита, порядок и методики контроля качества аудиторских услуг. Вопросы методологии и методики контроля качества аудиторских услуг четко не раскрываются ни в официально утвержденных нормативных правовых документах, ни в научных исследованиях в области аудита.

В этих условиях объективно необходимо совершенствовать терминологический, теоретический и методический аппарат аудита для обеспечения и контроля качества аудиторской работы.

Данное практическое пособие подготовлено в соответствии с Программой проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора (общий аудит) (тема 27 «Контроль качества работы в аудите»). Пособие предназначено для практикующих аудиторов, руководителей аудиторских фирм, студентов экономических вузов, специалистов, которые проходят аттестацию и повышение квалификации. Основная задача – дать аудиторским фирмам и индивидуальным аудиторам – членам профессиональных аудиторских объединений рекомендации по реализации мероприятий в области контроля качества аудита.

Бычкова С. М. – доктор экономических наук, профессор кафедры экономического анализа и финансов в АПК Санкт-Петербургского государственного аграрного университета

Итыгилова Е. Ю. – кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита Бурятской государственной сельскохозяйственной академии

Глава 1

Качество в аудите

1.1 Понятие «качество аудита»

По классификатору Всемирной торговой организации аудит относится к деловым профессиональным услугам. Рынок услуг значительно отличается от товарных рынков. Основные отличия связаны со спецификой самой услуги, которая не существует до ее предоставления (это делает невозможным сравнение и оценку услуг до их получения) и которой присуща высокая степень неопределенности, что ставит клиента в довольно сложное положение, затрудняя продавцам продвижение услуг на рынок.

Аудиту как услуге свойственны следующие особенности, характеризующие сервисную деятельность в целом: неосвязаемость, несохраняемость, персонифицированная направленность, неотделимость, участие клиента в сервисном процессе, комплексность. Кроме того, аудит отличается противоречивостью и расширенной адресностью. В силу таких особенностей концепции качества, разработанные для материальной сферы, не могут быть в полной мере применимы в сфере услуг.

С точки зрения практической деятельности качество аудита можно рассматривать следующим образом.

Первый подход. Качество аудиторских услуг и качество аудиторского заключения является прямым результатом профессиональной компетентности и опыта аудиторов. Это интуитивно ощущаемое качество, основанное на взаимодействии между аудитором – исполнителем процесса проведения аудиторской проверки и фирмой-заказчиком.

Второй подход. Качество в аудите определяется рейтингом аудиторской фирмы, который учитывает такие позиции, как, например, конкурентные преимущества, показатели финансовой деятельности, продолжительность работы компании на рынке аудиторских услуг, опыт и квалификация аудиторов, количество клиентов, размер компании.

Кроме того, оценка качества услуг аудиторской фирмы может производиться именно на стадии выбора фирмы-партнера. Предварительные выводы о правильности выбора той или иной аудиторской фирмы можно сделать путем проведения оценки, например, следующих позиций: деловая репутация, профессионализм, соблюдение условий конфиденциальности, ценовая политика, соотношение цены и качества услуг, комплексность услуг, ответственность, которую берут на себя аудиторы, отзывы и рекомендации заказчиков, наличие апробированных методик, владение проблемами отраслевой специфики, участие в профессиональных аудиторских объединениях и т. д.

Однако рейтинг аудиторских компаний как сводная оценка внутренних и внешних факторов аудиторской деятельности является общим индикатором состояния рынка аудиторских услуг, а не показателем качества аудита в целом.

Третий подход. Качество аудита – это соответствие требованиям аудиторских стандартов и других нормативных актов по аудиторской деятельности. Выполнение требований стандартов обеспечивает уверенность пользователей в приемлемом качестве аудиторских услуг и создает основу для доверия мнению аудитора. Но ориентация аудиторской фирмы на соответствие минимальным стандартам снижает ее стратегические преимущества, т. е. профессиональная деятельность аудиторской фирмы может соответствовать стандартам аудиторской деятельности и не соответствовать стандартам качества, установленным потенциальными клиентами и другими заинтересованными пользователями.

В условиях увеличения конкуренции на рынке аудиторских услуг проведение аудита на основе «соответствия требованиям стандарта» без разработки стратегии процесса оказания аудиторских услуг приведет к получению «ограниченного результата тактического характера». Все усилия, направленные на внедрение в управление деятельностью аудиторских фирм элементов современного менеджмента качества, будут иметь формальный характер. Стратегический подход к качеству аудита предполагает, прежде всего, ориентацию аудиторской фирмы на удовлетворение запросов рынка. Предпочтение следует отдавать потребительской оценке, изучению характера потребностей и выделению показателей качества, имеющих первостепенное значение для тех, кто использует конечный результат аудиторской проверки.

Четвертый подход – измерение качества аудита с позиции оказанной аудиторской услуги. О качестве предлагаемых аудиторской фирмой услуг с полным основанием можно судить только по результатам аудиторской проверки или оказания других услуг. При этом следует учитывать, что в основе качества аудиторской проверки лежат две четко измеряемые переменные: уровень приемлемого аудиторского риска и уровень существенности.

Использование данного подхода предполагает сравнение полученных и ожидаемых выгод. Однако требования фирмы-заказчика могут быть завышенными. Такие неподтвердившиеся ожидания могут обернуться стремлением потребителя вернуть внесенную плату за оказанную услугу, вызвать необоснованные претензии. В конечном счете оказываемая фирме-заказчику аудиторская услуга обеспечивается вложенным профессиональным трудом, направленным на определенный результат с намерением его достичь. Потребитель получает то, что может и должен предоставить для его блага производитель профессиональных услуг по условиям договора на проведение аудита.

Пятый подход. Качество аудита определяется сочетанием соответствия одновременно стандартам и стоимости. Подход к качеству на основе затрат подразумевает действительную стоимость аудиторской услуги исходя из качественных характеристик. В целом необходимо соблюдать принцип наибольшей пользы от затраченных ресурсов.

Для заказчика высококлассная услуга по разумной цене представляется более качественной, чем такая же услуга по более высокой цене, сложившейся благодаря различиям в затратах. При этом приобретение аудиторской услуги ниже рыночной стоимости означает ее приобретение по цене ниже уровня доверия, а значит, существует вероятность получения аудиторской услуги, качество которой будет обусловлено заниженным уровнем доверия.

Шестой подход – качество аудита как результат участия потребителя в оценке качества аудиторской проверки. Привлечение клиентов к оценке качества проведенного аудита возможно путем анкетирования и опросов. При этом подходе принимаются во внимание предпочтения фирмы-заказчика и возможности аудиторской фирмы удовлетворять их. Кроме того, помимо фирмы-заказчика существуют и другие пользователи мнения аудитора (инвесторы, кредиторы и т. д.). Каждый представитель определенной группы пользователей профессионального мнения аудитора обладает своим пониманием качества, которое пригодно к использованию.

Седьмой подход. Качество – это соответствие скрытым потребностям клиентов. Аудиторская фирма должна предугадывать будущее, еще не осознанные запросы потребителей и формировать современные взгляды на качество аудиторской деятельности. Удовлетворение скрытых потребностей может включать, по нашему мнению, выработку практических рекомендаций и оказание методической помощи фирме-клиенту в решении проблем после того, как аудиторское заключение будет подготовлено, поддержку заказчиков в течение всего срока выполнения договора.

Из представленных подходов к определению качества аудита следует, что качество аудита – это комплексное понятие, и чтобы иметь возможность для его оценки, необходимо установить четкие критерии качества.

Действующим законодательством установлены следующие критерии качества аудита:

1. Соблюдение требований Федерального закона от 07.10.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон об аудиторской деятельности). Данный законодательный акт является основополагающим в системе нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности. Согласно п. 2 ст. 5 Закона аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны «осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с настоящим Федеральным законом».

2. Соблюдение правил (стандартов) аудиторской деятельности. Аудиторские стандарты формируют единые базовые нормативные требования к качеству и надежности аудита, которые обеспечивают определенный уровень гарантии результатов проверки. В отличие от процедур аудита, которые выполняются шаг за шагом и изменяются в зависимости от масштабов производства клиента, специализации, системы бухгалтерского учета, и других обстоятельств, стандарты являются мерой качества исполнения работы.

В соответствии со ст. 9 Закона об аудиторской деятельности правила (стандарты) аудиторской деятельности представляют собой «единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации».

Установлено, что правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на две группы:

а) федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
б) внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности профессиональных аудиторских объединений, а также правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

3. Соблюдение лицензионных требований и условий,¹ которые определяют минимальный уровень исполнения аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами требований законодательства об аудиторской деятельности. Необходимость лицензирования определена ст. 17 Закона об аудиторской деятельности.

В соответствии с Федеральным законом «О внесении изменений в статьи 17 и 18 Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности» (принят Государственной Думой 27 июня 2007 г.) лицензирование аудиторской деятельности продлено до 1 июля 2008 г.

Таким образом, если строго следовать букве закона, аудит может считаться качественным в том случае, когда порядок его проведения соответствует законодательно установленным критериям качества, а именно, если соблюдены:

1) требования Закона об аудиторской деятельности;
2) лицензионные требования и условия;
3) федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
4) внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности профессиональных аудиторских объединений;
5) внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Однако этого недостаточно. Чтобы аудиторская деятельность отвечала необходимому профессиональному уровню, в данный перечень критериев необходимо внести также следующие требования:

¹ Федеральный закон от 08.10.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»; постановление Правительства РФ «О лицензировании аудиторской деятельности» от 29.03.2002 № 190; Федеральный закон от 29.12.2006 № 252-ФЗ «О признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации».

соблюдение норм профессиональной этики, установленных Кодексом этики аудиторов России,² в котором установлено такое основное требование к аудиторской профессии, как качество услуг (п. 14.3);

выполнение правил (требований стандартов), утвержденных Комиссией по аудиторской деятельности, в части, не противоречащей федеральным правилам (стандартам), поскольку наряду с федеральными стандартами аудиторской деятельности действуют правила (стандарты), разработанные и утвержденные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ;

выполнение требований международных стандартов в части, не противоречащей российским стандартам.

Кроме того, следует учитывать, что *качество проведенного аудита должно соответствовать условиям заключенного договора на проведение аудиторской проверки* и эти условия не должны противоречить положениям законодательства об аудиторской деятельности.

На основе представленных выше подходов и с учетом требований законодательства можно сделать вывод о том, что критериями качества, соответствие которым формирует **необходимый профессиональный уровень аудита**, следует считать соблюдение:

- 1) норм Федерального закона «Об аудиторской деятельности»;
- 2) лицензионных требований и условий;
- 3) норм профессиональной этики;
- 4) требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- 5) требований правил (стандартов), утвержденных Комиссией по аудиторской деятельности;
- 6) требований международных стандартов в части, не противоречащей отечественным стандартам;
- 7) требований внутренних правил (стандартов) аудиторской фирмы и профессионального аудиторского объединения, в которое входит фирма;
- 8) условий договора на оказание аудиторских услуг и обязательств, вытекающих из существа правоотношений, определенных этим договором.

Особое внимание следует уделить удовлетворению интересов пользователей профессионального мнения аудитора. В качестве критерия может выступать мнение клиента о том, насколько деятельность аудитора (консультанта) способствует успеху и продвижению клиента на рынке (как аудитор помог выявить ошибки, предотвратить их системный характер или мошеннические действия; как оказанные консультации способствовали улучшению системы учета, совершенствованию управления на фирме, продвижению на рынке; как аудитор оценил перспективы развития клиента при проверке прогнозной финансовой информации, снизил информационные риски и т. д.). Это означает, что с самого начала аудитор должен предвидеть «разрыв ожиданий»³ и стараться преодолеть его.

Чаще всего разрыв проявляется в том, что аудиторы видят свою задачу в сборе надежных доказательств и представлении верного и объективного мнения о проверенной отчетности. Пользователи же считают, что обязанность аудиторов состоит, прежде всего, в обнаружении ошибок (преднамеренных и случайных) и что все аудиторские тесты должны быть составлены только с целью выявления злоупотреблений и несоответствий или же в разрешении налоговых проблем фирмы-клиента и занижении суммы выплачиваемых налогов. Аудиторы же относят выявление ошибок к побочному продукту проверки. Это означает, что большинство аудиторских тестов сформированы таким образом, что имеют своей целью не детальный поиск оши-

² Кодекс этики аудиторов России принят Советом по аудиторской деятельности при Минфине России 28.08.2003 (протокол № 16).

³ Разрыв ожиданий» в аудиторской деятельности означает несоответствие информационных результатов проверки, представляемых аудиторами, и ожиданий пользователей профессионального мнения аудитора.

бок, а только подтверждение достоверности отчетности. И если в процессе проверки обнаруживаются ошибки, то аудитор их исследует с точек зрения существенности, системного характера и связи с другими элементами отчетности. Разрешение налоговых проблем вообще не является задачей аудита, поскольку это сопутствующая работа и услуга («налоговый аудит»), на которые заключается отдельный договор и по которому формируется особая методика проверки.

Для решения данной проблемы основное внимание необходимо обращать на обеспечение понимания аудируемым лицом характера предоставляемой услуги. Другими словами, клиент должен осознать свои потребности и ожидания, которые важны для принятия им обоснованных экономических решений и формирования объективного мнения аудитора. Такая возможность предоставляется аудитору на подготовительном этапе аудиторской проверки. Это осуществляется, во-первых, путем проведения переговоров, что способствует пониманию интересов и потребностей клиентов, его текущих и перспективных планов; во-вторых, путем составления письма о проведении аудита, в котором отражаются предварительные условия, согласованные сторонами в ходе переговоров, в-третьих, путем заключения договора оказания аудиторских услуг, в котором определяются права, обязанности и ответственность сторон.

Уровень доверия со стороны пользователей к профессиональному мнению аудитора зависит от удовлетворения их интересов. Потребность клиента в конкретном виде аудиторской услуги и ее полезности определяет тот уровень качества аудита, который в *достаточной степени* соответствует индивидуальным особенностям пользователя профессионального мнения аудитора.

Следовательно, «качество аудита» можно определить как *степень необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны пользователей в отношении достоверности информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента*. Таким образом, качественное профессиональное мнение аудитора – это независимое и объективное мнение, которое придает уверенность его пользователям в принятии экономических решений и их выполнении.

Мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности носит субъективный характер. Однако профессиональное суждение и рекомендации аудитора должны быть обоснованы нормами законодательства и быть достаточно аргументированы, основаны на выявленных в ходе проверки фактах. Более того, право аудитора на объективное мнение реализуется посредством применения в работе аудитора принципа независимости. Соответственно степень доверия к профессиональному мнению аудитора со стороны заинтересованного пользователя зависит от степени удовлетворенности его потребностей именно с точки зрения законодательных требований, профессиональных стандартов и этики, а не с точки зрения выполнения любых капризов и пожеланий клиента.

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.