



С. М. БЫЧКОВА, Е.Ю. ИТЫГИЛОВА

# КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА

С УЧЕТОМ НОВЕЙШЕГО  
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

**Светлана Михайловна Бычкова**  
**Елена Юрьевна Итыгилова**  
**Контроль качества аудита**

*Текст предоставлен правообладателем*

*[http://www.litres.ru/pages/biblio\\_book/?art=180408](http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=180408)*

*Контроль качества аудита /С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова.: Эксмо;*

*Москва; 2008*

*ISBN 978-5-699-23938-2*

### **Аннотация**

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.

# Содержание

Введение	5
Глава 1	8
1.1 Понятие «качество аудита»	8
Конец ознакомительного фрагмента.	21

# **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 ауди-

та, 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 ка-

чества 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 рын-

ка. 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 преду-

гадивать 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,<sup>1</sup> которые определяют минимальный уровень исполнения ауди-

---

<sup>1</sup> 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».

торскими 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:

соблюдение норм профессиональной этики, установленных Кодексом этики аудиторов России,<sup>2</sup> 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 деятель-

---

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

ности»;

- 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 информа-

ционные риски и т. д.). Это означает, что с самого начала аудитор должен предвидеть «разрыв ожиданий»<sup>3</sup> 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 ошибок, 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

---

<sup>3</sup> Разрыв ожиданий» в аудиторской деятельности означает несоответствие информационным результатам проверки, представляемых аудиторами, и ожиданий пользователей профессионального мнения аудитора.

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.