

4.2. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПРИМЕНЕНИЯ ПРОЦЕССНОГО ПОДХОДА В ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Аманжолова Б.А., д.э.н., доцент, профессор кафедры аудита Сибирского университета потребительской кооперации;

Неверов П.А., преподаватель кафедры бухгалтерского учета, аудита, статистики Всероссийского заочного финансового института

В статье авторами сформированы теоретические основы исследования внутреннего контроля качества аудиторских услуг. Авторами предлагается применение процессного подхода, обеспечивающего непрерывность контроля качества аудиторских услуг, что позволяет аудиторским организациям адекватно реагировать на изменения внешней среды.

Современные предприятия различных отраслей национальной экономики осуществляют свою деятельность в условиях высокой неопределенности и динамичности окружающей среды. В этих условиях перспективы развития предприятий определяются их способностью оперативного реагирования на изменения, как минимум, потребностей пользователей товаров, работ, услуг. Вышесказанное в полной мере относится к экономическим субъектам, осуществляющим свою деятельность на рынке аудиторских услуг. Состояние этого сегмента отечественной экономики на современном этапе развития характеризуется адаптацией деятельности аудиторских организаций и аудиторов к процессам, связанным с переходом к саморегулированию аудиторской деятельности.

В этих условиях на первый план выходят вопросы обеспечения качества аудиторских услуг, удовлетворяющего потребителей, аудиторское сообщество и общество в лице неопределенного круга пользователей. Такое состояние вещей приводит к необходимости самоорганизации аудиторских компаний, способствующей адаптации к меняющимся условиям внешней среды. В силу отмеченных обстоятельств действенным инструментом самоорганизации, на наш взгляд, выступает применение процессного подхода в управлении аудиторскими компаниями, в том числе во внутреннем контроле качества аудиторских услуг. Подобная смена ориентиров в управлении аудиторскими компаниями предопределяет актуальность формирования теоретических и методических основ внутреннего контроля качества, которые обеспечивают эффективное решение конкретных задач формирования процессного подхода к решению проблем контроля качества аудиторских услуг.

Формирование теоретических основ внутреннего контроля качества аудиторских услуг предопределяет оценку состояния понятийно-терминологического аппарата исследования (рис. 1).

Очевидно, что ключевыми категориями в исследовании внутреннего контроля качества аудиторских услуг являются:

- «контроль»;
- «внутренний контроль»;

- «качество»;
- «услуги»;
- «аудиторские услуги».

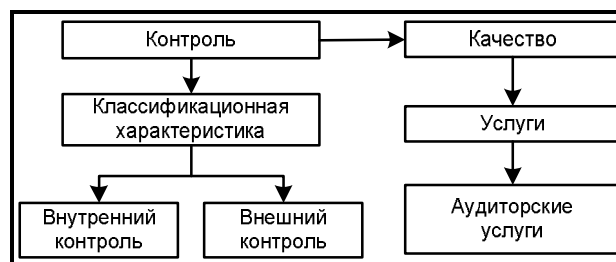


Рис. 1. Элементы понятийно-терминологического аппарата исследования внутреннего контроля качества аудиторских услуг

Исследованию проблем контроля в экономике и аудите посвящены труды отечественных научных и практических специалистов. Значительный вклад в решение этих вопросов внесли: И.А. Белобжецкий, А.С. Бакаев, В.В. Бурцев, Ю.А. Бабаев, Б.И. Валуев, М.А. Вахрушина, В.И. Видяпин, Э.А. Вознесенский, Н.Г. Гаджиев, Ю.А. Данилевский, Е.А. Кочерин, Л.М. Краморовский, О.С. Макоев, Л.Г. Макарова, Г.В. Максимова, М.В. Мельник, В.Д. Новодворский, О.М. Островский, В.Ф. Палий, В.И. Подольский, Е.Д. Просветкин, А.А. Савин, Л.В. Сотникова, В.П. Суйц, П.В. Черноморд, А.Д. Шеремет, С.О. Шохин, Л.З. Шнейдман и др.

В специальной литературе встречаются различные авторские трактовки, как терминологии контроля, так и определения понятия контроля качества в отечественной литературе.

Так, по мнению В.И. Видяпина, контроль есть системная совокупность процессов, посредством которых обеспечивается наблюдение за управляемым объектом с целью выявления отклонений от установленных норм и принятия мер по предотвращению и ликвидации отрицательных явлений [4].

Е.Д. Просветкин указывает на контроль как на систему экономических и правовых отношений по наблюдению за производством [11]. В.В. Поправко и И.Н. Оськин отмечают, что «контроль – это процесс, обеспечивающий достижение целей организации. Он заключается в наблюдении и проверке деятельности управляемого объекта с целью выявления отклонений от принятых управленческих решений и нарушения принципов законности, целесообразности и экономической эффективности расходования материальных и денежных ресурсов».

И.А. Белобжецкий считает, что «...экономический контроль представляет систему наблюдения и проверки функционирования и фактического состояния, оценки обоснованности и эффективности управленческих решений и результатов их выполнения, выявления их отклонений от требований этих решений, устранения неблагоприятных явлений и сигнализации о них при необходимости компетентным органам» [2].

Е.А. Кочерин определяет, что хозяйственный контроль – это систематическая, конструктивная деятельность руководителей, органов управления, направленная на приближение фактического исполнения к запланированному результату [9].

В нашем исследовании объектом контроля является – качество (качество аудиторских услуг). Сложность этой категории определяется тем, что качество – понятие субъективное. Существует множество трактовок и тер-

минологических подходов к его определению. В быту понятие «качество» часто используется для обозначения соответствия продукции или услуг определенным требованиям. В современном менеджменте в понятие «качество» должны быть включены истинные запросы потребителя – текущие и перспективные. При этом нужно понимать, что одно из наиболее распространенных определений качества как «удовлетворение потребностей покупателя» не ограничивается функциональными характеристиками продукта или услуги [16].

В научной литературе категории качества аудиторских услуг, на наш взгляд, уделено недостаточно внимания. Интуитивно понятно, что повышение качества аудиторских услуг является одним из существенных факторов достижения наиболее приемлемого качества работы аудиторской организации. Категорию качества можно рассматривать в различных аспектах.

Рассмотрим категорию качества вначале с общих позиций, затем, более узко, в аспекте управления качеством и, наконец, эксплицируя понятие качества на аудиторские услуги и подходы к ее оценке. Прежде чем перейти к рассмотрению основных подходов к оценке качества аудиторских услуг, необходимо уточнить ряд понятий и терминов, вторые будут использоваться в дальнейшем.

В классическом понимании качество – совокупность характеристик объекта (технично-экономических и эстетических), относящихся к способности удовлетворить установленные и предполагаемые потребности. Это определение восходит к категориям философии, где под качеством понимается некая объективная мера, являющаяся свойством объекта (гегелевское нечто), и способность субъекта (наблюдателя) различать данные меры [6].

Существует также целый ряд современных определений качества, развиваемых в рамках новых наук, – квалиметрии и квалитологии.

Современные трактовки категории качества не исчерпываются единственным определением, что обусловлено:

- во-первых, чрезвычайной сложностью понятия качества, разнообразием его субстрактных носителей,
- во-вторых, различиями в индивидуальном восприятии качества, его свойств разными людьми, группами, обществом.

Один из основоположников отечественной теории качества А.В. Галичев исследовал более 100 различных толкований данного понятия [5]. Наиболее распространенным является следующее определение: качество – совокупность свойств и характеристик объекта, относящихся к его способности удовлетворять установленные или предполагаемые потребности.

В стандарте ИСО 8402 вариант определения понятия качества сводится к тому, что «Качество – совокупность характеристик объекта, относящихся к его способности удовлетворять установленные и предполагаемые потребности»

Качество услуги определяется через характеристики, такие как надежность, своевременность, полнота, безопасность, уверенность.

Анализ различных взглядов на категорию качества позволяет нам сделать обобщающий вывод о том, что категория качества с различными признаками присутствует в большинстве определений:

1. Качество есть существенная определенность объекта, которая характеризует его как целостный (признак целостности качества).
2. Качество как интегративное свойство обладает сложной иерархической структурой. Возможна декомпозиция качества на составляющие его элементы (качества более низкого порядка, свойства). Для обеспечения качества это означает, что изменение одних свойств прямо или опосредованно приводит к изменению других. С точки зрения измерения (оценки) качества этот аспект означает, что по одним легко измеряемым свойствам можно давать оценку качеству более высокого порядка, непосредственное измерение которого не представляется возможным (признак иерархичности качества).
3. Качество изменчиво. Оно может улучшаться или ухудшаться под влиянием внешних условий или в результате деятельности. Другим фактором, обуславливающим неустойчивость качества, является изменчивость потребностей (признак изменчивости качества).
4. Качество обладает свойством различного индивидуального восприятия, т. е. пригодности и приспособленности к определенным целям, условиям, потребностям человека или организации.
5. Качество определяется возможностью удовлетворять определенным потребностям. В процессе удовлетворения потребностей потенциальное (внутреннее) качество переходит в актуальное (внешнее) качество (признак внешне – внутренней обусловленности качества).

В 1994 г. из определения качества был исключен термин «свойства», то есть определение качества было стандартизовано в следующем виде: «Качество – совокупность характеристик объекта, относящихся к его способности удовлетворять установленные и предполагаемые потребности».

Анализ всех изложенных определений показывает явное противоречие объективно существующих свойств или характеристик объекта (изделия или услуги) с субъективным восприятием этих свойств и характеристик. Поэтому вполне понятны поиски удовлетворительного определения понятия качества до настоящего времени.

Анализ научных исследований показал, что существуют различные подходы при решении проблем развития и качества аудита, что нашло отражение в теоретических разработках и методическом инструментарии оказания аудиторских услуг, различных подходах к решению проблем обеспечения и оценки качества аудиторских услуг.

В действующем законодательстве по аудиторской деятельности, как мы уже говорили в первом параграфе, определение качества аудита (аудиторских услуг) отсутствует, ряд авторских определений качества аудита указан там же. Далее более полно проанализируем понятия качества аудита.

Г.Ю. Земсков определяет качество аудиторской деятельности как соответствие результатов труда аудиторов, требованиям, определенных нормативными актами, органом управления, клиентами и пользователями результатами труда аудиторов [7].

Нельзя согласиться с определением Г.Ю. Земскова, так как оно отражает лишь качество результатов аудиторской деятельности, что, на наш взгляд, не учитывает особенностей процессов, осуществляемых как в связи с конкретной аудиторской проверкой, так и функционированием аудиторской фирмы.

Кизь В.В. говорит о качестве аудита как об абсолютной категории и раскрывает понятие через сопоставление одной аудиторской проверки с другой, что, во-первых, не позволяет учитывать особенности конкрет-

ной аудируемой организации, а, во-вторых, несправедливо с точки зрения временной продолжительности и изменения политической и экономической ситуации в стране [8].

Итыгилова Е.Ю. отмечает, что качество аудита можно определить как степень, с которой совокупность профессиональных свойств аудита обеспечивает необходимый и достаточный уровень доверия к мнению аудитора со стороны пользователей в отношении достоверности информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента.

Филобокова Л.Ю. считает, что качество аудиторской деятельности – это совокупность финансовых контрольно-аналитических процедур, обуславливающая пригодность объективного и независимого мнения о степени достоверности финансовой отчетности для целей прогнозирования устойчивости открытой социально-экономической системы или обеспечивающая прирост экономических выгод за счет сопутствующих услуг [17].

Лосева Н.А. рассматривает качество аудиторской услуги, как характеристику аудиторской деятельности, проявляющуюся в совокупности теоретических, методологических и организационных свойств аудиторской услуги, которые способны удовлетворять потребности заинтересованных пользователей и повышать доверие к аудитору. По нашему мнению в этом определении отсутствует указание на соблюдение норм действующего законодательства, которому, несомненно, качество должно соответствовать.

Анализ определений «качества аудита» позволил сделать следующее заключение: в определениях отражаются единые подходы к качеству аудита, выражающиеся в соответствии требованиям законодательства в области аудита, как в международной практике, так и в отечественной практике; федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности; профессиональной компетенции и скептицизма аудиторов; соблюдении внутрифирменных стандартов правил (стандартов) аудиторской деятельности; соблюдении стандартов саморегулируемых организаций аудиторов; цели аудита и степени ее достижения; ориентации на конечного потребителя.

По нашему мнению, применительно к аудиторским услугам, качество необходимо рассматривать с нескольких точек зрения:

- во-первых, на уровне рассмотрения процессов осуществляемых в рамках проведения аудита или оказания сопутствующих (прочих) услуг;
- во-вторых, в процессе преобразования входных информационных потоков в выходные, как следует из сущности процессного подхода;
- в-третьих, в соответствии с требованиями законодательства в области аудита и международных стандартов семейства ISO 9000, ориентированных на конечного потребителя.

Следовательно, качество аудиторских услуг – это совокупность характеристик процессов протекающих при проведении аудита, в результате преобразования входных объектов в выходные, обеспечивающих соответствие требованиям законодательства, кодекса и стандартов в области аудита, международных стандартов семейства ISO 9000 и требований аудируемого лица.

Уровень качества продукции можно охарактеризовать совокупностью единичных и (или) комплексных показателей. Сравнив их с базовыми показателями или эталонными значениями, в зависимости от цели оценки можно сделать следующие выводы: качество

оцениваемой продукции выше или ниже, или на уровне базового образца; качество продукции соответствует или не соответствует установленным требованиям (нормам). Следовательно, качество является комплексным понятием, отражающим эффективность всех сторон деятельности фирмы.

Российская Академия проблем качества сформулировала концептуальное определение качества, в соответствии с которым качество является одной из основополагающих категорий, определяющих образ жизни, социальную и экономическую основу для успешного развития человека и общества. Такая формулировка четко определяет значимость деятельности по совершенствованию качества, но является слишком емкой и не дает представления о сути самого понятия «качество».

В действующем законодательстве по аудиторской деятельности определение качества аудита отсутствует. В соответствии со статьей 10 «Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов» Федерального закона №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»: аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы и обязаны проводить внешний контроль качества работы, в том числе предоставлять всю необходимую для проверки документацию и информацию.

На основании данного Федерального закона можно сформулировать, что контроль качества аудита – деятельность, направленная на соблюдение аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами и аудиторами требований законодательства Российской Федерации, федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и аудиторов, Кодекса этики аудиторов России.

Существует ряд авторских определений контроля качества аудита. Например, Е.Ю. Итыгилова определяет контроль качества аудита, как совокупность методик и процедур, применяемых для определения соответствия деятельности аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) установленным критериям качества [3].

В аудиторском словаре контроль качества аудита определен как совокупность процедур, выполняемых для обеспечения уверенности в том, что аудит проводится в соответствии со стандартами аудиторской деятельности [1].

Г.Ю. Земсков в работе, посвященной организации обеспечения качества аудиторской деятельности предлагает следующее определение: контроль качества – это неотъемлемый процесс обеспечения, регулирования, качества, на основе субъективной оценки использования процедур контроля, с целью полноценной реализации возможностей аудиторской организации, повышения ее конкурентоспособности и сокращения времени на борьбу с последствиями просчетов на возможно более ранней, стадии, с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, а в отдельных случаях, привлечь виновных к ответственности и получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

В толковом словаре аудиторских, налоговых и бюджетных терминов контроль качества аудита определяется, как политика и процедуры, принятые внешним

проверяющим и (или) аудиторской фирмой для обеспечения достаточной уверенности в том, что все аудиторские проверки, выполненные фирмой, осуществлялись в соответствии с задачами и принципами, регулируемыми аудит финансовой отчетности [12].

Из представленных подходов к определению качества аудита следует, что в основном определения носят общий характер и не полностью раскрывают сущность качества на уровне аудиторских услуг.

Аудиторские услуги также имеют свойственные им специфические черты, отличающие их не только от продукции, товаров, являющихся предметом купли – продажи (товарного обмена), но и в целом от сервисной деятельности [3]. С целью выделения таких специфических особенностей, присущих аудиторским услугам, следует привести некоторые определения такого понятия как услуги.

Согласно ГОСТ 30335-95 / ГОСТ Р 506-46-94 «Услуги населению. Термины и определения» и международному стандарту ИСО 9004-2 под услугой понимается результат непосредственного взаимодействия исполнителя и потребителя (заказчика), а также собственной деятельности исполнителя по удовлетворению потребности заказчика.

Современный экономический словарь дает следующее определение: услуги – виды деятельности, работ, в процессе выполнения которых не создается новый, ранее не существовавший материально-вещественный продукт, но изменяется качество уже имеющегося, созданного продукта. Это блага, предоставляемые не в виде вещей, а в форме деятельности. Таким образом, само оказание услуг создает желаемый результат [13].

Обобщая вышеизложенное, можно сказать что услуга – это некое действие либо комплекс действий, производимый одним лицом для другого, или в его интересах. Первое лицо – с целью получения им морального либо материального вознаграждения, а второе – с целью достижения желаемого результата за определенную плату, выраженную в ответном действии либо денежном эквиваленте.

Рассматривая услуги, предусмотренные в законе об аудиторской деятельности сказано, что аудиторские организации в рамках осуществления аудиторской деятельности могут не только заниматься аудитом, но и оказывать сопутствующие аудиту услуги.

По мнению Лосевой Н.А. аудиторские услуги это нематериальные услуги, является результатом аудиторской деятельности по выполнению аудиторского задания и выражение различной степени уверенности, обеспеченной аудитором [10]. Данное определение по своей структуре не отличается от общих понятий «услуги» и классифицируемых в федеральном законе «Об аудиторской деятельности».

В нашем исследовании предлагается следующая классификация аудиторских услуг, сформированная в соответствии с приведенными на рис. 2 критериями.

Предлагаемая классификация позволяет структурировать подходы к оценке качества аудиторских услуг в зависимости от степени их нормативного регулирования, по совместимости с обязательным аудитом отчетности, по содержанию и отношению к аудиторской деятельности. На наш взгляд, данная классификационная характеристика способствует детальному анализу аудиторских услуг в целях обеспечения и повышения их качества.

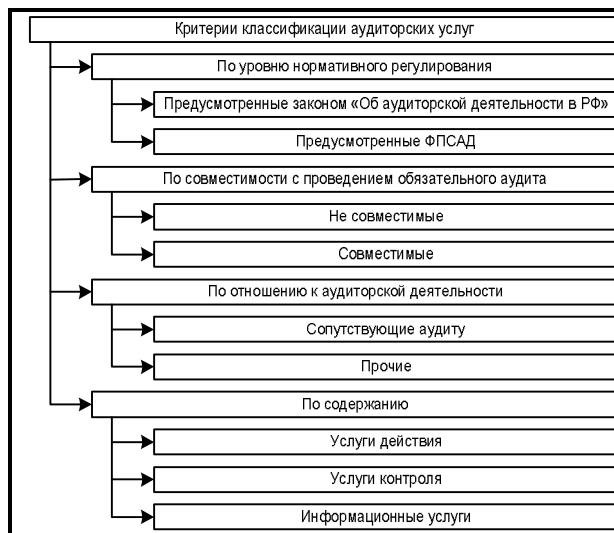


Рис. 2. Классификация аудиторских услуг в целях организации внутреннего контроля качества аудиторских услуг

Перечень конкретных аудиторских услуг, определяющих предмет договора, в зависимости от выбранного критерия классификации приведен в табл. 1.

Таблица 1

СОСТАВ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Вид услуги	Содержание
Услуги, предусмотренные Федеральным законом №307-ФЗ (прочие услуги) (п. 7 ст. 1)	<ul style="list-style-type: none"> • Постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование; • налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций; • анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование; • управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций; • 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; • автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий; • оценочная деятельность; 8) разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов; • оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью
Сопутствующие аудиту услуги, предусмотренные ФПСАД.	<ul style="list-style-type: none"> • Обзорные проверки; • согласованные процедуры; • компиляция финансовой информации

Вид услуги	Содержание
Услуги, не совместимые с проведением у аудируемого лица обязательного аудита (п. 4 ст. 8 Закона №307-ФЗ)	<ul style="list-style-type: none"> • Ведение бухгалтерского учета; • восстановление бухгалтерского учета; • составление бухгалтерской (финансовой) отчетности
Услуги, совместимые с проведением у аудируемого лица обязательного аудита	Все услуги, кроме указанных выше
Услуги действия	Это услуги по созданию документов, состав которых установлен в договоре с экономическим субъектом, ранее экономическим субъектом не созданных
Услуги контроля	Это услуги по проверке документов на предмет их соответствия критериям, согласованным аудиторской организацией с экономическим субъектом; инициативный аудит; контроль ведения учета и составления отчетности; контроль начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; тестирование бухгалтерского персонала экономического субъекта и персонала аудиторских фирм
Информационные услуги	Услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам; проведение обучения, семинаров, «круглых столов»; информационное обслуживание и т.д.

На современном этапе развития аудиторской деятельности (в связи с принятием федерального закона №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности») внешний контроль качества аудиторской деятельности осуществляется: уполномоченным федеральным органом по государственному регулированию аудиторской деятельности и саморегулируемым объединением аудиторов (СОА) в отношении своих членов (рис. 3).



Рис. 3. Органы, осуществляющие внешний контроль качества работы аудиторов

Внешний контроль качества работы проводится посредством проверки соблюдения требований:

- Федерального закона №307-ФЗ;
- федеральных стандартов аудиторской деятельности (Приказ Министерства финансов РФ от 24 февраля 2010 г. №16н «Об утверждении федерального стандарта аудиторской деятельности «Принципы осуществления внеш-

него контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля. ФСАД 4/2010»);

- стандартов саморегулируемых объединений аудиторов;
- правил независимости аудиторов и аудиторских организаций;
- кодекса профессиональной этики аудиторов.

Принципы осуществления внешнего контроля качества работы и требования к его организации устанавливаются Федеральными правилами (стандартами) аудиторских действий (ФПСАД), руководствуясь которыми СОА устанавливает правила организации и осуществления внешнего контроля качества работы своих членов, определяющие, формы внешнего контроля, сроки и периодичность проверок.

В Законе «Об аудиторской деятельности» предусматривается, что «...аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы».

Значительный вклад в разработку проблем, связанных с внутренним контролем качества аудиторской деятельности, внесли отечественные исследователи такие как: М.А. Азарская, Е.М. Гутцайт, Г.Ю.Земсков, Д.В. Елькин, Е.В. Ильина, Е.Ю. Итыгилова, Н.А. Посева, М.В. Мельник, Е.Д. Подольский.

Принципы внутреннего контроля качества аудита, характер, временные рамки, цели и конкретные процедуры контроля зависят от ряда факторов, которые в свою очередь оказывают непосредственное влияние на методы, процедуры контроля и объем рабочей документации аудитора (рис. 4).

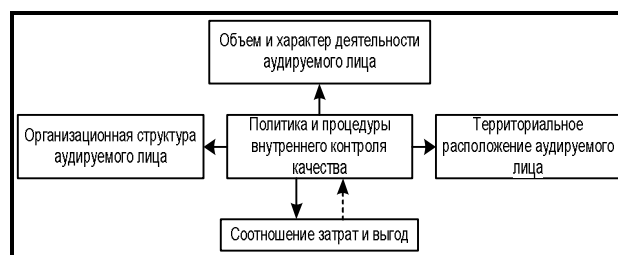


Рис. 4. Факторы, влияющие на политику и процедуры контроля качества

Эффективная политика и процедуры не должны отнимать много времени или быть сложными. В аудиторской фирме, даже один человек может выполнять большинство функций, необходимых для применения системы контроля качества, либо фирма может решить пользоваться услугами квалифицированного специалиста, не являющегося сотрудником фирмы, для оказания этой услуги.

Под системой контроля качества понимается совокупность методик, процедур и политики, принятых аудиторской фирмой для того, чтобы его руководство получило разумную уверенность в том, что в ходе всех проводимых аудиторских проверок, а также сопутствующих и прочих аудиту работ выполняются требования стандартов аудиторской деятельности и других нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность [15].

Необходимо, кроме перечисленных требований, так же провести идентификацию процессов протекающих внутри организации, для проведения их постоянного контроля.

По определению М. Робсона и Ф. Уллаха процесс – это поток работы, переходящий от одного человека к другому, а для больших процессов, вероятно, от одного отдела к другому.

Процессы можно описать на разных уровнях, но они всегда имеют начало, определенное количество шагов посередине и четко очерченный конец. Не существует стандартного перечня процессов и организации должны разрабатывать свои собственные не в последнюю очередь потому, что это помогает более глубокому пониманию их собственной ситуации, когда ее описывают в терминах процессов [14].

Таким образом, исходя из определений процессов и их сравнительной оценки, можно сказать, что описание процессов приводит к хорошим результатам, позволяющим проникнуть внутрь явлений. Связи и взаимоотношения, оказываются ключевыми для эффективного функционирования всей организации, не говоря уже о процессах, к которым они относятся.

В результате исследования ключевых категорий авторами сформулировано понятие системы внутреннего контроля качества аудита. Система внутреннего контроля качества аудиторских услуг – это методики и процедуры проверки совокупности процессов, протекающих в аудиторской организации, выполняемые для того, чтобы ее руководство и заказчики услуг получили разумную уверенность в том, что в ходе аудиторских проверок, проводимых организацией, выполняются требования законодательства РФ, регулирующего аудиторскую деятельность, а также в том, что отчеты, выданные организацией, соответствуют условиям конкретного задания, а выводы, содержащиеся в них являются обоснованными.

Ориентация на инновации и повышение эффективности управления качеством аудиторских услуг, заставляет обратиться к процессному подходу, рассматриваемому в контексте теории управления организацией. Исследование показало, что процессный подход в управлении является центральным звеном международных стандартов ISO 9000 и расширяет возможности организаций в развитии их бизнеса. В рамках процессного подхода любая организация рассматривается как система, которая представляет собой взаимосвязанное множество процессов, конечными целями которых являются выпуск продукции или услуги.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут удовлетворять ожидания потребителя только в отношении потребностей, не противоречащих законодательству в области аудита, внутренних требований организации, не нарушая основополагающих принципов аудиторской деятельности. Необходимо учитывать, что потребности заказчиков и потребителей заключаются в обеспечении качества предоставленной услуги, ценой, сроками работы, соблюдением конфиденциальности, отражением в отчете аудитора всей существенной информации в отношении финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, рекомендаций по ее улучшению и т.п.

Лидерство руководства аудиторской организации, его обязательства и активное участие являются решающими при разработке и поддержании в рабочем состоянии результативной и эффективной системы менеджмента качества с целью достижения выгоды для всех заинтересованных сторон. В федеральном правиле (стандарте) №7 «Внутренний контроль качества аудита» прин-

цип «лидерство руководителя» раскрыт в пункте 4.1. 4.2 «Мониторинг», руководитель аудиторской проверки должен оценивать результаты мониторинга, отражаемые в последней информации, предоставляемой аудиторской организацией и, если применимо, другими аудиторскими организациями, являющимися членами сетевых аудиторских организаций.

Основу любой организации составляют сотрудники всех уровней, обладающие необходимой квалификацией, которые являются основным капиталом аудиторских фирм. Так как качество предоставляемых услуг достигается большей частью живым трудом, не смотря на то, что законодательно теперь для аудиторских организаций снижены требования к численности аудиторов, работающих в аудиторской организации на основании трудового договора с пяти до трех, но ужесточены требования к стажу, а руководитель аудиторской организации должен быть аттестованным аудитором.

В федеральном правиле (стандарте) №7 «Внутренний контроль качества аудита» также уделено внимание кадровой политике аудиторской организации.

Процессный подход рассматривается как одно из возможных средств улучшения деятельности организации. Данный подход рассматривается в международном стандарте ISO 9001:2008. Применение в организации системы процессов наряду с их идентификацией и взаимодействием, а также менеджмент процессов, направленный на получение желаемого результата, могут считаться «процессным подходом».

Согласно п. 4 ГОСТ Р ИСО 9001:2008 «Система менеджмента качества. Требования» организация должна разработать, задокументировать, внедрить и поддерживать в рабочем состоянии систему менеджмента качества, постоянно улучшать ее результативность в частности:

- определять процессы, необходимые для системы менеджмента качества, и их применение во всей организации;
- определять последовательность и взаимодействие этих процессов;
- определять критерии и методы, необходимые для обеспечения результативности, как при осуществлении этих процессов, так и при управлении ими;
- обеспечивать наличие ресурсов и информации, необходимых для поддержания этих процессов и их мониторинга;
- осуществлять мониторинг измерение, там, где это возможно, и анализ этих процессов;
- принимать меры, необходимые для достижения запланированных результатов и постоянного улучшения этих процессов.

Данные положения так же отражены в федеральном правиле (стандарте) №7 «Внутренний контроль качества аудита».

Улучшение деятельности неразрывно связано с аналогичным понятием повышения качества предоставляемых аудиторских услуг. Мониторинг качества наиболее эффективный способ постоянного улучшения деятельности аудиторских организаций.

Принятие решений на основе фактов снижает огромные потери от неэффективных управленческих решений. При этом идет накопление информации, которая постепенно превращается в знания. Применение этого принципа предполагает:

- измерение и сбор данных и информации для достижения поставленной цели;
- обеспечение точности и достоверности данных и информации и доступа к данным и информации;

- проведение анализа данных и информации с использованием утвержденных методов;
- понимание важности использования соответствующих статистических методов;
- принятие решений и осуществление действий на основе сбалансированных результатов логического анализа, опыта и интуиции.

Успешное применение принципа обеспечивает следующие преимущества:

- для формулировки политики и стратегии – стратегические цели, основанные на объективных и достоверных данных и информации, более реалистичны и более достижимы;•
- для установления целей и показателей – использование результатов анализа объективных и достоверных данных для установления целей и показателей, вызывающих максимально возможные улучшения (по нашему мнению в настоящий момент);
- для оперативного управления – данные и информация – основа для понимания процессов и системы в целом, что помогает проводить улучшения и предотвращать возникновение потенциальных проблем;•
- для управления людскими ресурсами – анализ данных и информации по оценке удовлетворенности персонала и его предложений, как высшим руководством, так и самим персоналом ведет к формулировке политики управления персоналом.

На наш взгляд, принципы менеджмента качества в полной мере применимы в управлении качеством аудиторской деятельности. Более того, осуществленный нами анализ действующих стандартов аудита подтвердил необходимость и значимость формализации принципов и процедур контроля качества выполнения конкретных заданий по аудиту для обеспечения качества аудиторских услуг. В качестве базовой методологии, позволяющей установить взаимосвязь между степенью достижения желаемых результатов, соотношением достигнутых результатов и использованных ресурсов, мы рассматриваем процессный подход, который рассматривается в международном стандарте ISO 9001:2008.

Стандарт ISO 9000 определяет использование процессного подхода с целью постоянного улучшения. Рассматриваемый международный стандарт направлен на применение «процессного подхода» при разработке, внедрении и улучшении результативности системы менеджмента качества с целью повышения удовлетворенности потребителей путем выполнения их требований [16].

Преимущество процессного подхода состоит в непрерывности управления, которое он обеспечивает на стыке отдельных процессов в рамках их системы, а также при их комбинации и взаимодействии. Процессный подход, в основе которого лежит принцип гарантированного обеспечения качества продукции, является наиболее перспективным для повышения качества в области контроля аудиторских услуг. С позиций процессного подхода, вопросы совершенствования контроля качества аудиторских услуг в литературе в достаточной мере еще не рассматривались. В этой связи важным является разработка методов для измерения результативности и эффективности внутреннего контроля качества аудиторских услуг, а также разработка методов, необходимых для предупреждения возможных несоответствий и устранения причин их возникновения.

Концептуальной основой стандартов ИСО серии 9000 является, как известно, то, что организация, в том числе и аудиторская организация, создает, обеспечивает, и улучшает качество своей продукции (ауди-

торских услуг) при помощи сети процессов, подвергаемых анализу и постоянному улучшению. Контроль качества аудиторских услуг, таким образом, может рассматриваться как совокупность многочисленных взаимодействующих и взаимосвязанных процессов. При этом зачастую выход одного процесса непосредственно образует вход другого процесса.

Исходя из процессного подхода, к контролю качества аудиторских услуг в соответствии с международными стандартами ISO серии 9000 предъявляют два вида взаимосвязанных и взаимодополняющих требования: со стороны общества и со стороны личности. В первом случае – это необходимость соответствия требованиям законодательства в области аудиторской деятельности, во втором – внутренним и касающимся контроля качества аудиторской деятельности стандартам. Дуальность контроля качества аудиторских услуг требует разработки подхода к рассматриваемой проблеме с учетом позиций всех заинтересованных сторон.

Выделим основные достоинства, которые мы рассматриваем как предпосылки применения процессного подхода во внутреннем контроле качества аудиторских услуг:

- возможность простой и наглядной графической интерпретации аудиторской деятельности; выделение зон ответственности и рабочих зон, что облегчает формулирование требований к аудиторской группе (сотрудникам), привлеченным к определенным работам, в соответствии с общим планом и программой аудита и их контроля;
- более простое и надежное определение точек контроля качества аудита и критических точек в процессе проведения аудита благодаря разбивке его на подпроцессы;
- процессный подход ведет к упрощению многоуровневых иерархических организационных структур (в крупных и средних аудиторских организациях), присущих функциональному (традиционному) подходу, что на много упрощает контроль качества аудиторской деятельности;
- за счёт сокращения иерархического уровня организационной структуры процессный подход позволяет упростить обмен информацией между различными подразделениями, что в свою очередь повышает качество аудиторской деятельности и уменьшает риски потери (искажения) данной информации;
- переход к процессному подходу позволяет рассматривать аудиторскую деятельность в системе контроля качества не в статике, а в динамике, когда аудиторская деятельность в системе должна постоянно улучшаться на основе соответствующих измерений и анализа;
- процессный подход акцентирует внимание руководства на взаимодействии подразделений и членов аудиторской группы, что даёт возможность устранять «ничейные поля», т.е. участки деятельности, выпадающие из системы внутреннего контроля качества;
- процессный подход характеризуется большей по сравнению с функциональным подходом способностью к совершенствованию контроля качества аудиторской деятельности, что крайне важно в условиях возрастающей конкуренции, с которой постоянно сталкиваются организации;
- повышение контроля качества аудиторской деятельности за счёт проектирования и согласования процессов;
- высокое качество принимаемых решений основанных на результатах контроля процессов осуществляемых в аудиторских организациях;
- процессный подход расширяет возможности аудиторских организаций в развитии бизнеса.

Кроме того, применение процессного подхода предполагает высокий уровень организации выполнения процессов, что создает основу для эффективного внутреннего контроля качества аудиторских услуг и управ-

ления операционным риском, который присущ любому виду деятельности и понимается как отклонение от нормального (стандартного) хода процесса, создающее угрозу не достижения качества рассматриваемых услуг. На наш взгляд, основное преимущество процессного подхода состоит в обеспечении непрерывности внутреннего контроля.

Литература

1. Аудиторский словарь [Текст] / С.М. Бычкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов и др. ; под ред. В.Я. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2003.
2. Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой [Текст] / И.А. Белобжецкий. – М. : Финансы, 1979. – 276 с.
3. Бычкова С.М. Контроль качества аудита [Текст] : практическое пособие / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова. – М. : Эксмо, 2008. – 208 с.
4. Видяпин В.И. Теория финансово-хозяйственного контроля [Текст] / В.И. Видяпин, И.В. Барсукова // Контроллинг. – 1992. – №2. – С. 108-113.
5. Галичев А.В. Основы управления качеством продукции [Текст] / А.В. Галичев. – М., 1998. – 318 с.
6. Гегель. Наука логики [Текст] // Энциклопедия философских наук. – М. : Наука, 1974.
7. Земсков Г.Ю. Методика и организация обеспечения качества аудиторской деятельности [Текст] : автореф. дисс. ... канд. эконом. наук. – М., 2008.
8. Кизь В.В. Методические основы оценки качества аудита [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Новосибирск, 2003.
9. Кочерин Е.А. Децентрализация без потери контроля [Текст] / Е.А. Кочерин // Контроллинг. – 1991. – №1. – С. 14-20.
10. Лосева Н.А. Обеспечение качества аудиторских услуг [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон. наук / Н.А. Лосева. – Орел, 2008.
11. Просветкин Е.Д. и др. Ревизия и контроль [Текст] / Е.Д. Просветкин, В.Д. Чекин, М.В. Васильева. – М. : ВЗФЭИ, 1999. – 102 с.
12. Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов [Текст] / под ред. И.Т. Сычева, В.В. Ильина. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 272 с.
13. Райзберг Б.А. и др. Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 495 с.
14. Робсон М. Реинжиниринг бизнес-процессов [Текст] / М. Робсон, Ф. Уллах. – М., 2003. – С. 27.
15. Руководство по контролю качества для малых и средних предприятий [Текст] : IFAC. 2009.
16. Управление качеством продукции. Инструменты и методы менеджмента качества [Текст] : учеб. пособие / Пономарев С.В, Мищенко С.В. и др. – М. : Стандарты и качество, 2005. – 248 с.
17. Филобокова Л.Ю. Качество аудиторской деятельности: сущность, оценка, управление [Текст] / Л.Ю. Филобокова // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – №18.
18. Crago M.G. Patient safety, six sigma & ISO 9000 quality management // Quality Digest. 2000. №11.

*Аманжолова Бибигуль Ашкеновна;
Неверов Павел Александрович*

Ключевые слова

Внутренний контроль; качество услуг; процессный подход.

РЕЦЕНЗИЯ

Переход от государственного регулирования к саморегулированию профессиональной деятельности аудиторов и аудиторских организаций предполагает формирование новых подходов к организации управления экономическими субъектами и внутреннего контроля качества аудиторских услуг. В этой связи в теории и практике аудита актуализируются проблемы применения современных управленческих

технологий, обеспечивающих адекватное реагирование аудиторских организаций на изменения внешней среды. В качестве таких технологий, соответствующих специфике аудиторской деятельности, вообще, и содержанию аудиторских услуг, в частности, авторами рецензируемой статьи рассматривается процессный подход. В этой связи актуальность и своевременность представленной на рецензирование статьи не вызывает сомнения.

Содержание статьи свидетельствует о том, что авторами проведено исследование особенностей и перспектив применения процессного подхода в управлении деятельностью аудиторских организаций. В качестве теоретических основ применения процессного подхода к организации внутреннего контроля качества аудиторских услуг авторами выделяется система понятий и категорий, определяющих содержание процессного подхода к управлению качеством, как с позиции внутреннего, так и внешнего контроля.

Особую ценность, на мой взгляд, представляют: постановка проблемы применения современных управленческих технологий в аудиторской деятельности, ориентированность на стандарты менеджмента качества, учет отечественного законодательства и современной практики аудиторской деятельности. Предложения авторов статьи способствуют развитию теории и методологии аудита. Перечисленные обстоятельства определяют необходимость их публикации.

Шапошников А.А., д.э.н., профессор, зав. кафедрой аудита Сибирского университета потребительской кооперации

4.2. THEORETICAL PRINCIPLES OF PROCESS APPROACH IMPLEMENTATION IN AUDIT QUALITY INTERNAL CONTROL ARRANGEMENT

B.A. Amanzholova, Doctor of Science in Economics, Professor in the Chair of Audit; Siberian University of Consumer Cooperation;
P.A. Neverov, Russian Correspondence Financial Institute in Barnaul

Theoretical principles of auditing quality internal control investigation are developed in the article. The authors suggest implementing process approach that ensures continuity of audit quality control. It enables audit firms to react adequately to environmental changes.

Literature

1. Audit dictionary / S. Bychkova, M. Raihman, V. Sokolov and others/edited by V. Sokolov. – Moscow.: Finance and Statistics, 2003.
2. I. Belobzhetsky. Financial and economic control in economics administration. Moscow.: Finance, 1979. – p. 276.
3. S. Bychkova, E. Itygilova, Audit quality control: practical textbook. – Exmo, 2008. – p. 208.
4. V. Vidyapin, I. Barsukova, Theory of financial and economic control.// Controlling, 1992. – №2. – p. 108-113.
5. A. Galichev. Quality of products management foundations. – Moscow., 1998. – page 318.
6. Gegel. Logic/ Encyclopedia of philosophical science. Moscow.: Nauka, 1974.
7. G. Zemskov Methodology and ensuring of auditing quality arrangement: candidate of economic science's abstract of dissertation. – Novosibirsk, 2008.
8. V. Kiz Methodological principles of audit quality assessment: candidate of economic science's abstract of dissertation. – Novosibirsk, 2003.
9. E. Kochergin Decentralization without losing control.// Controlling. – 1991. – №1. – p. 14-20.
10. N. Loseva Ensuring audit services quality: doctor of economic science's abstract of dissertation. – Orel, 2008.
11. E. Prosvetkin, V. Chekin, M. Vasilieva Audit and control. Moscow.: 1999. – p. 102.
12. Explanatory dictionary of audit, tax and budget terms/ edited by I. Sychev, V. Iliin. – Moscow.: Finance and statistics, 2003. – p. 272.

13. B. Raizberg, L. Lozovsky, E. Starodubtseva. Modern economic dictionary. Fifth edition (revised and supplemented). – Moscow.: INFRA-M, 2007. – p. 495.
14. M. Robson, F. Ullah Reengineering of business processes. Moscow., 2003, p. 27.
15. Quality control manual for small and medium-sized enterprises: IFAC, 2009.
16. Quality of products management. Tools and methods of quality management: textbook/ S. Ponomarev, S. Mischenko and others. Moscow.: RIA «Standards and quality». – 2005. – p. 248.
17. L. Filabokova Quality of auditing: essence, assessment , management/ «Economic analysis: theory and practice», 2009, №18.
18. Michael G. Crago, Ph.D. Patient Safety, Six Sigma & ISO 9000 Quality Management// Quality Digest. – 2000. – №11.

Keywords

Internal control; quality of services; process approach.