

## 4. ОБЩИЙ АУДИТ

### 4.1. ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ: ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРИМЕНЕНИЯ ПРОЦЕССНОГО ПОДХОДА

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

Неверов П.А., к.э.н., старший преподаватель  
кафедры бухгалтерского учета, аудита, статистики  
Финансового университета при Правительстве РФ  
(Барнаулский филиал)

В статье представлены результаты анализа нормативного и методического обеспечения внутреннего контроля качества аудиторских услуг. Для решения актуальной задачи формализации процедур внутреннего контроля авторами предлагается методика идентификации процессов в соответствии с выделением этапов аудита и прочих услуг. В статье предлагается разработанная авторами модель внутреннего контроля качества аудиторских услуг с обратной связью, базирующаяся на реализации отдельных элементов процессного подхода.

Актуальной проблемой современного этапа развития аудиторской деятельности является формирование эффективной системы внутреннего контроля качества аудиторских услуг. В Российской Федерации законодательная база, регулирующая вопросы организации систем качества аудиторских услуг, предоставляет достаточную степень свободы методологам и разработчикам, что является как положительным, так и отрицательным фактором. Так как в данном вопросе практика идет впереди науки, то появляются различные способы реализации созданных инструментов, в основе которых отсутствуют определенные теоретические и методологические аспекты, позволяющие систематизировать требования, принципы и методы формирования систем внутреннего контроля качества аудиторских услуг.

Без обобщения и единообразия созданные инструменты контроля становятся неприменимы для регулирования профессии на более высоком уровне. Существующие системы контроля качества аудиторских услуг требуют обобщения и развития при наличии предпосылок к созданию единых организационных и методологических основ для всех участников процесса оказания аудиторских услуг. Организация системы контроля качества аудиторской деятельности в РФ строится с учетом международного опыта и регулируется рядом законодательных и нормативных актов. Конкретные требования по организации внутреннего контроля качества услуг содержат стандарты аудиторской деятельности, в которых выделяются два уровня контроля качества: аудиторской организации и выполнения аудиторского задания.

Стандарты применяются всеми аудиторскими организациями, а система контроля качества услуг базируется на принципах и процедурах, заложенных в этих документах, а также разрабатывается самой организацией. Система контроля качества аудиторских услуг включает определенные принципы и процедуры:

- обязанности руководителя аудиторской организации по обеспечению качества ее услуг;

- этические требования;
- принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества;
- кадровая работа;
- выполнение задания;
- мониторинг.

Руководство аудиторской организации несет ответственность за систему контроля качества аудиторских услуг, которые должны соответствовать федеральным правилам (стандартам); требованиям нормативных правовых актов и обеспечивать своевременную выдачу аудиторского заключения.

Этические требования, применяемые к аудиторским проверкам финансовой (бухгалтерской) отчетности, установлены Кодексом профессиональной этики аудиторов. Они включают требования независимости в соответствии с законодательством РФ и обязанность работников аудиторской организации своевременно сообщать руководству об обстоятельствах, которые могут создавать угрозу независимости, вплоть до отказа от выполнения задания.

При решении вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с существующими клиентами аудиторская организация должна получить информацию, которую она считает необходимой:

- личность и деловую репутацию основных собственников потенциального клиента, его руководства, связанных (аффилированных) лиц;
- характер хозяйственных операций клиента, включая деловую практику;
- информацию об отношении основных собственников потенциального клиента к вопросам неадекватного толкования нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- информацию об ограничении объема аудита;
- признаки того, что клиент занимается легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем (криминальной деятельностью);
- причины отказа от предшествующей аудиторской организации (аудитора).

Важнейшим основанием эффективности деятельности аудиторской организации является ее кадровый состав. Принципы и процедуры кадровой работы должны охватывать:

- процедуры найма работников;
- оценку результатов выполненной работы;
- профессиональные навыки и компетентность работников;
- профессиональное развитие и повышение в должности;
- оплату труда и оценку нужд работников.

Совокупность этих вопросов позволяет аудиторской организации определять квалификационные требования и качественные показатели для найма нужных работников. Развитие навыков осуществляется в результате профессионального образования и обучения, приобретения опыта в процессе работы.

Стандартами предусмотрено: в аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, позволяющие обеспечить разумную уверенность в выполнении заданий в соответствии с требованиями нормативных правовых актов РФ и Федеральных правил (стандартов) аудита.

Значимым элементом системы контроля выполнения задания является мониторинг, включающий текущий анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, а также периодические выборочные

инспекции завершённых заданий. Ответственность за мониторинг должна быть возложена на руководящих сотрудников аудиторской организации.

Таким образом, стандартами установлены общие требования к системе внутреннего контроля качества аудита, но не предусмотрена методика проведения контроля с учетом специфики аудиторской организации и проводимых аудиторских услуг, а также отсутствуют предложения и рекомендации по формированию инструментария внутреннего контроля. На наш взгляд, соблюдение требований стандартов сопряжено со следующими трудностями организационного и методического свойства.

- Во-первых, методика осуществления контроля не учитывает специфику аудиторской организации и проводимых аудиторских услуг.
- Во-вторых, предложенная совокупность шагов по обеспечению контроля не систематизирована и в силу своей ограниченности рамками действий и результата не может быть эффективной.
- В-третьих, отсутствуют предложения и рекомендации по использованию инструментальных средств в процессе проведения внутреннего контроля.

В сложившейся ситуации актуальными становятся вопросы формирования методического обеспечения и инструментария для проведения внутреннего контроля качества аудита, базирующиеся на результатах научных исследований. Многие авторы, такие как: Е.Г. Богров, Е.В. Ильина, Е.Ю. Итыгилова, В.В. Кизь, И.С. Моложавенко, С.В. Панкова, В.И. Подольский, А.Е. Суглобов и др. рекомендуют применять три вида внутреннего контроля качества аудита: предварительный, текущий и последующий.

В.В. Кизь отводит особую роль предварительному контролю. По его мнению, «предварительный контроль качества аудита – очень важный элемент системы контроля. Формы осуществления контроля весьма разнообразны, но их объединяет одно – контроль проводится до осуществления контролируемых операций. Посредством предварительного контроля осуществляется превентивное регулирование объекта» [2, с. 66].

Рассмотрим подробно применение данных видов контроля на основе анализа их использования в своих исследованиях вышеназванными авторами. Предварительный внутренний контроль осуществляется при подготовке общего плана, расчете затрат времени на проведение аудита. Основным средством передачи исполнителям направляющих указаний служит программа аудита. Текущий внутренний контроль работы исполнителей включает элементы руководящих указаний и проверки выполненной работы. В ходе аудита сотрудники, отвечающие за результаты работы, обязаны регулярно осуществлять контрольные действия. Последующий внутренний контроль заключается в проверке результатов работы, выполненной каждым исполнителем. Сотрудники, осуществляющие проверку результатов работы, обязаны поставить на проверяемых рабочих документах свою подпись либо свое легко идентифицируемое обозначение. Проверяющие могут в случае необходимости дать в рабочих документах оценку действиям проверяемого, изложить замечания, комментарии или рекомендации.

Г.Ю. Земсков предлагает рассматривать систему контроля качества в аудиторской организации на микроуровне, под которым он понимает контроль качества всех видов аудиторской деятельности на уровне аудиторской организации [1, с. 58]. Система контроля на

микроуровне предполагает обширный комплекс мероприятий, включающий систему подбора и подготовки кадров, организацию повышения квалификации, систему обмена опытом, комплекс базовых внутренних стандартов аудиторской организации. На субмикроуровне реализуется контроль качества отдельных услуг. Для решения задач контроля используются специализированные внутренние стандарты, регламентирующие порядок проведения аудита, формирования рабочих групп аудиторов и т.п. Автор предлагает решать проблемы, связанные с обеспечением и эффективностью контроля качества, направленного на предотвращение ошибок в аудиторской деятельности на более ранней стадии, на основе оценки риска качества. По его мнению, риск качества – это вероятность возникновения неблагоприятных ситуаций в процессе регулирования качества или вероятность отклонения каких-либо величин от некоторых их (ожидаемых) значений с позиций лица, принимающего решения по результатам контроля качества. Г.Ю. Земсков предложил организационную модель процесса оценки риска качества для обеспечения процесса контроля качества и разработал комбинированную классификацию факторов риска.

Нами осуществлен анализ современных подходов к организации контроля качества аудиторской деятельности, что позволило нам схематично представить общепринятую методику осуществления контроля (рис. 1).

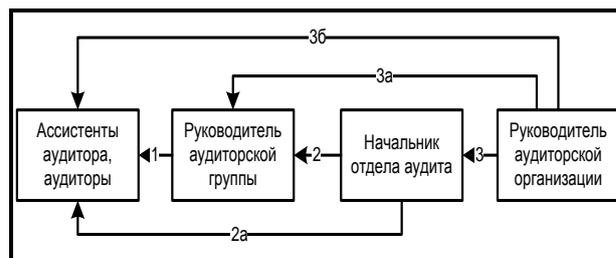


Рис. 1. Субъекты внутрифирменного аудиторского контроля в аудиторской организации

В данной схеме функции внутреннего контроля качества, выполняют работники аудиторской организации.

- 1 – руководитель аудиторской группы в процессе аудиторской проверки осуществляет сплошной контроль за работой ассистентов аудитора, аудиторов, входящих в аудиторскую группу;
- 2 – начальник отдела аудита после проведения проверки, но до передачи аудиторского заключения аудируемому лицу либо после передачи аудиторского заключения аудируемому лицу (в зависимости от конкретных обстоятельств) проводит выборочный текущий контроль за осуществлением контрольных функций руководителем аудиторской группы;
- 2а – начальник отдела аудита после проведения проверки, но до передачи аудиторского заключения аудируемому лицу либо после передачи аудиторского заключения аудируемому лицу (в зависимости от конкретных обстоятельств) проводит выборочный текущий контроль порядка документирования аудиторских процедур, соответствия аудиторских процедур программе аудита, выполняемых ассистентами аудитора;
- 3 – руководитель аудиторской организации проверяет выполнение контрольных полномочий начальником отдела аудита (мониторинг);
- 3а – руководитель аудиторской организации проверяет выполнение контрольных процедур руководителем аудиторской группы (мониторинг);

- Зб – руководитель аудиторской организации проверяет выполнение работы ассистентами аудитора, аудиторами (мониторинг).

По нашему мнению, для проведения контроля качества аудита надлежащим образом необходимо сначала идентифицировать процессы и процедуры, которые протекают при осуществлении аудита и оказании услуг, а затем выделить из них наиболее значимые для последующего контроля. Процесс проведения аудиторской проверки можно разбить на несколько взаимосвязанных этапов. Вопрос технологической последовательности организации и проведения аудита в настоящее время является дискуссионным. В литературе нет единогласия по этому вопросу, поэтому будем рассматривать действия аудиторов в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности для их последующего контроля.

Рассмотрим одну из возможных моделей, включающую четыре основных этапа.

- Первый этап – предварительная деятельность (подготовительный этап). На данном этапе:
  - решаются вопросы принятия нового клиента или отказа от сотрудничества;
  - определяются условия проведения аудита;
  - осуществляется подбор сотрудников и других специалистов (экспертов, других аудиторов) в аудиторскую группу.
- Второй этап – планирование аудита. В него входят:
  - получение сведений о клиенте; проведение предварительной аналитической проверки;
  - определение масштаба работ;
  - оценка аудиторского (общего) риска;
  - завершение экспертизы и оценка предварительных данных;
  - разработка общего плана (стратегии) аудита;
  - определение оптимального доверия к системе внутреннего контроля клиента (СВК);
  - разработка соответствующих процедур для тестирования СВК и независимых процедур тестирования.
- Третий этап – независимые процедуры проверки по существу:
  - сбор аудиторских доказательств (рабочие документы аудитора), необходимых для формирования мнения о достоверности отчетности аудируемого лица проводится с помощью выполнения независимых тестовых операций;
  - осуществление аналитических проверочных процедур;
  - тестирование оборотов по синтетическим счетам;
  - выполнение проверочных процедур порядка составления баланса;
  - оценка результатов независимых процедур;
  - обобщение полученных данных и их оценки;
  - корректировка программы аудита.
- На четвертом этапе формулируется мнение об отчетности и составляется отчет.

Аудиторские организации вправе разрабатывать в рамках существующих стандартов свои внутрифирменные стандарты и соответствующим образом организовывать технологический процесс проведения аудиторской проверки. Мы привели данную последовательность с целью представления основных аудиторских процедур, подлежащих контролю для обеспечения качества профессиональной деятельности. На рис. 2 отражены этапы проведения аудита с целью демонстрации авторского подхода к организации внутреннего контроля качества аудиторских услуг, который, в отличие от существующих, предполагает выделение подпроцессов и стандартных процедур для детального определения предметной области контроля качества аудита.

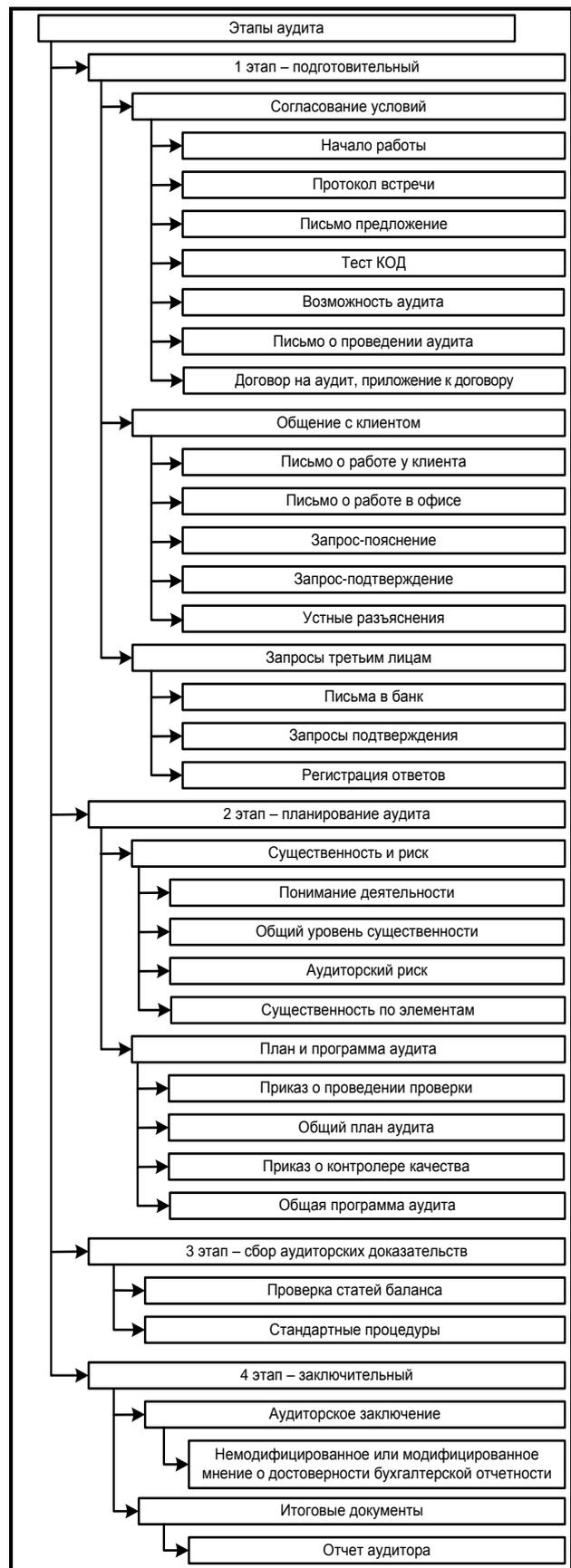


Рис. 2. Этапы аудита в целях организации внутреннего контроля качества услуг

Рассмотрим, какие процедуры и процессы необходимо контролировать на каждом этапе проведения аудита. На подготовительном этапе организация должна установить основные задачи предполагаемой аудиторской проверки; оценить собственный потенциал для выполнения проекта. Кроме того, следует удостовериться, что аудиторы располагают достаточным опытом работы в сфере бизнеса клиента и способны дать объективную оценку полученной информации. Действия, которые для этих целей будут предприняты аудиторами, требуют документального оформления.

Для оценки возможности осуществления проекта аудита аудиторской организации следует рассмотреть предварительно полученную информацию о клиенте. Важным блоком информации являются сведения об использовании клиентом компьютерной обработки данных. После получения предварительной информации о клиенте аудитор приступает к ее анализу. На данном этапе аудиторская организация должна установить все риски, которые будут связаны с данным проектом, и оценить, как она сможет на них реагировать. Если адекватный ответ на установленный риск будет найден, то аудиторская организация может принять решение о проведении проверки, в противном случае ей следует отказаться от осуществления проекта.

При проведении данной процедуры аудитор должен проанализировать следующие группы вопросов.

1. Наличие информации, препятствующей соблюдению этических принципов:
  - сведения, полученные от клиента;
  - сведения, полученные при выполнении других проектов с данной организацией;
  - сведения в средствах массовой информации;
  - сведения о конфликтах с регулирующим органом;
  - опыт прошлых проверок.
2. Возможность выполнения работы собственными силами:
  - особые сферы клиента, требующие специальных знаний;
  - наличие необходимых ресурсов;
  - необходимость контрагентов.
3. Наличие причин, требующих дополнительных мер защиты:
  - изменение характера бизнеса;
  - изменения в руководстве;
  - изменение финансового положения клиента;
  - судебный процесс против клиента, возбужденный третьей стороной.

По завершении данной процедуры аудитор делает вывод о возможности или невозможности сотрудничества. На данном этапе также должен утвердиться контролер качества и заполняется анкета независимости участниками аудиторской группы. Все вышеперечисленные процедуры, осуществляемые на первом этапе проведения аудита, контролируются либо руководством аудиторской организации, либо контролером качества (сотрудниками группы контроля качества).

На втором этапе проведения аудита аудиторская организация (индивидуальный аудитор) должна получить знания о деятельности аудируемого лица в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, хозяйственных операций и методов работы, которые в соответствии с профессиональным суждением аудитора могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность либо на подходы к аудиту, либо аудиторское заключение. Подобная информация должна использоваться аудитором при оценке рисков существенного искажения и необнаружения, а также при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур. Процесс получения инфор-

мации начинается еще до заключения договора и продолжается в течение всего времени работы с клиентом. На этапе планирования должен устанавливаться постоянный контроль достоверности информации.

Важным моментом на данном этапе является оценка рисков существенного искажения и необнаружения. Риск, зависящим от аудиторской организации, является риск необнаружения. Неотъемлемый риск и риск средств контроля можно условно назвать внутренними рисками аудируемого лица, на величину которых аудитор не может оказывать никакого влияния. В связи с этим очень важно объективно провести контроль качества оценки этих рисков для эффективного планирования аудиторской проверки.

Применение выборочных методов в аудиторских проверках приводит к необходимости проводить оценку достоверности финансовой отчетности только в аспекте существенности. Искажения или ошибки в бухгалтерской отчетности являются существенными, если их величина может повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями данной отчетности. После расчета общего уровня существенности его величина должна быть распределена по элементам бухгалтерской отчетности.

Целью определения уровня существенности относительно элементов бухгалтерской отчетности является оказание помощи аудитору в выявлении достаточного количества свидетельств по элементам бухгалтерской отчетности для формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в целом, которое должно найти отражение в соответствующей форме аудиторского заключения. Определенный уровень существенности в отношении элемента бухгалтерской отчетности представляет собой величину допустимой ошибки (искажения) по данному элементу.

Важным моментом второго этапа является составление общего плана и программы аудита, которые требуют также внимания со стороны контролеров качества. Составление общего плана должно обеспечивать весь объем работы аудиторов, в том числе подготовку программ аудита и распределение обязанностей во время проверки. Общая программа аудита является продолжением общего плана аудита, его составной частью. В ней указываются разделы, которые будут проверяться и по которым составляется программа аудита.

Третий этап проведения аудита является наиболее трудоемким этапом с позиции аудиторского процесса и контроля качества. Для этого мы предлагаем выделить процессы и подпроцессы сбора аудиторских доказательств для контроля качества их осуществления. На данном этапе проводится аудит основных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности и хозяйственных операций, а также осуществляются стандартные процедуры прочих аспектов деятельности. На основании общей программы аудита определяются те статьи баланса бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые будут проверяться.

В соответствии с результатами идентификации основных процедур, подлежащих контролю, нами разработана и предложена методика осуществления контроля качества баланса бухгалтерской (финансовой) отчетности. Главным преимуществом предлагаемой методики является разделение аудита основных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности на две части: общие процедуры и процедуры по существу. Общие

процедуры являются едиными для всех статей баланса, а процедуры по существу различными (рис. 3).

По нашему мнению наиболее перспективным в области организации внутреннего контроля качества аудиторских услуг является процессный подход, рассматриваемый в международном стандарте ISO 9001:2008 [3, с. 5], как одно из возможных средств улучшения деятельности организации.

Процессный подход к организации внутреннего контроля качества аудиторских услуг позволяет:

- графически интерпретировать аудиторскую деятельность, выделить зоны ответственности, что облегчит формулирование требований к аудиторской группе (сотрудникам), привлеченным к определенным работам в соответствии с общим планом и программой аудита, а также выявление точек контроля качества аудита и критических точек в процессе аудита;
- упростить обмен информацией между различными подразделениями и многоуровневыми иерархическими организационными структурами (в крупных и средних аудиторских организациях), что сократит трудоемкость проведения процедур контроля качества аудиторской деятельности, а также уменьшит риски потери (искажения) информации;
- рассматривать и совершенствовать 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;
- повысить контроль качества аудиторских услуг за счет проектирования и согласования процессов;
- принимать решения, основанные на результатах контроля процессов, осуществляемых в аудиторских организациях и т.д.

При формировании системы контроля качества аудиторских услуг, основанной на принципах процесс-

ного подхода, необходимо формально выделить, а затем содержательно раскрыть такие ее параметры как цель процесса, администратор, входы, выходы, ресурсы, управляемые условия, показатели качества (рис. 4).

Таким образом, нами установлено, что в модели процессного подхода звенья обозначают следующее:

- вход – данные или материальные объекты, которые преобразуются процессом (операцией, действием) в выход: различные аудиторские процессы, процедуры и услуги, подлежащие контролю;
- выход – данные или материальные объекты, произведенные процессом (операцией, действием) для повышения уровня качества данных процессов, процедур и услуг аудита;
- управляющие воздействия – условия определяются как контролером качества (сотрудниками группы контроля качества), так и сотрудниками аудиторской организации и представляют собой соблюдение норм и правил аудита;
- ресурсы – средства, используемые для выполнения процесса используются методическое, материально-техническое, нормативно-правовое, информационное, кадровое и финансовое обеспечение, а также средства автоматизации аудиторской деятельности.

По нашему мнению, сам процесс контроля качества аудиторских услуг может быть представлен в виде определенных моделей: классической непрерывной системы управления с обратной связью, цикла Деминга и каскадной модели проектирования. Данные модели заимствованы из различных областей науки и направлены на совершенствование того или иного процесса. Адаптация данных моделей к организации внутреннего контроля качества аудиторских услуг позволит, на наш взгляд получить экономию времени и трудозатрат контролеров качества, а также повысить качество проводимых проверок.

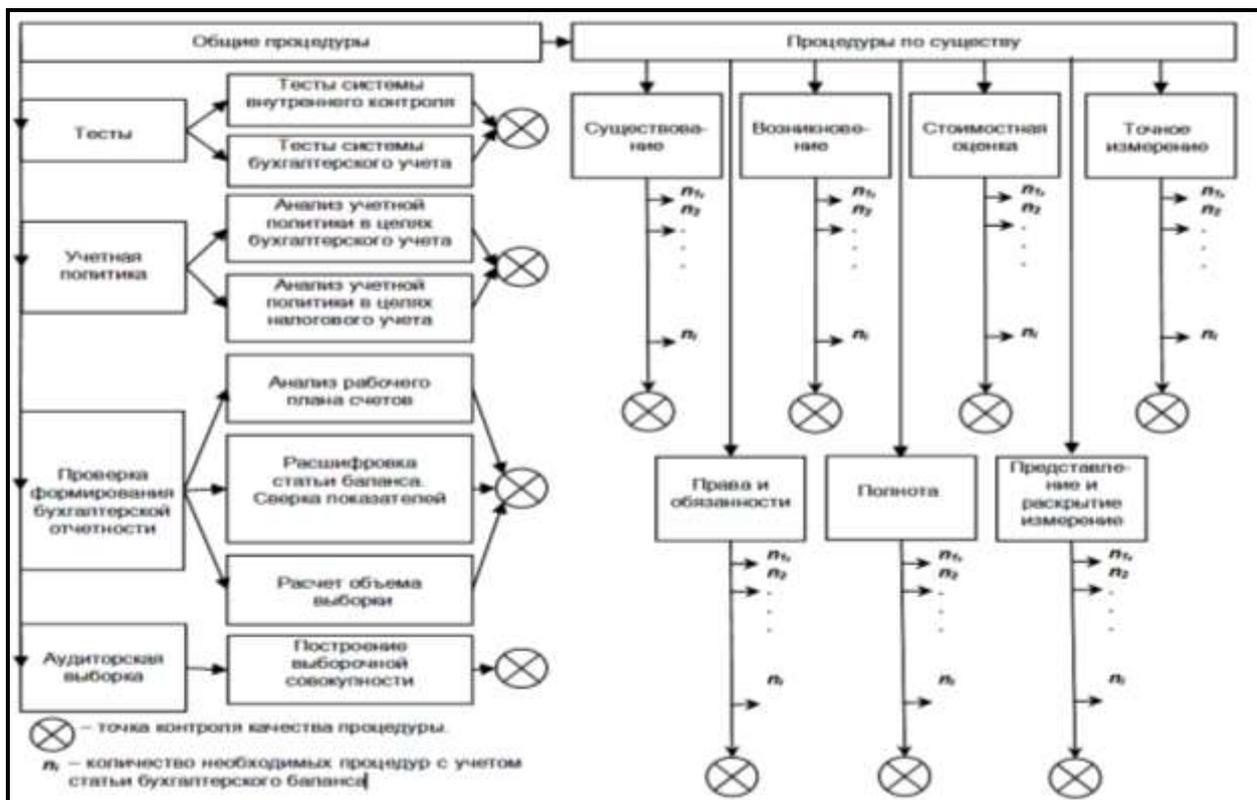


Рис. 3. Процедуры аудита статей бухгалтерского баланса



Рис. 4. Процессный подход в организации контроля качества аудиторских услуг

После анализа данных, полученных по результатам исследования в разрезе существующих моделей управления контролем качества аудиторских услуг, нами разработана модель, отвечающая всем параметрам рассмотренных моделей и включающая в себя все этапы, начиная с предварительного контроля и заканчивая оценкой качества и мониторингом (рис. 5). Модель контроля качества аудиторских услуг с обратной связью, основанная на процессном подходе, состоит из следующих блоков и процессов, перечисленных ниже.

Блок 1 «Предварительный контроль», который представляет собой этапы, в рамках которых проводится тестирование соблюдения этических принципов при проведении аудита, выявления обстоятельств, препятствующих обеспечению независимости при проведении проверки и существование обстоятельств, способных оказать влияние на репутацию компании, а также осуществляется контроль при подготовке общего плана, объема планируемой выборки и расчете затрат времени на проведение аудита.

Принимая решение об утверждении состава аудиторской группы, руководитель должен иметь анкеты независимости каждого ее члена, подтверждающие возможность их участие в данной проверке. Кроме того, руководителем проверки должен быть составлен контрольный лист, содержащий результаты тестирования соблюдения этических принципов при проведении аудита, выявления обстоятельств, препятствующих обеспечению независимости при проведении проверки, а также существование обстоятельств, способных оказать влияние на репутацию компании. Разработанные тесты можно условно разбить на четыре группы.

1. Информация о клиенте.
2. Независимость руководителей и иных должностных лиц компании по отношению к клиенту.
3. Независимость аудиторов по отношению к клиенту.
4. Независимость, потеря репутации.

По результатам проведенного тестирования формулируется один из следующих трех выводов:

- сотрудничество невозможно по формальным признакам независимости;
- сотрудничество возможно, но существуют обстоятельства, способные оказать влияние на репутацию компании;
- сотрудничество возможно.

Блок 2 «Текущий контроль» – в данном блоке должно быть уделено особое внимание проверке выполнения аудиторских процедур, общего плана, программы аудита, оценки рисков, аудиторских доказательств и т.д.

Контролер качества (сотрудники группы контроля качества) в ходе текущего контроля качества аудита выполняют следующие функции:

- проверяет, обладают ли аудиторы необходимыми знаниями, умениями, навыками для выполнения порученной им работы;
- проверяет, понимают ли исполнители соответствующие указания и инструкции;

- выясняет, соответствует ли выполняемая работа общему плану и программе аудита;
- выявляет существенные проблемы, связанные с бухгалтерским учетом и аудитом, встречающиеся в ходе аудита, дает оценку таким проблемам и принимает в связи с этим в пределах своих полномочий решения о корректировке общего плана и программы аудита;
- в пределах своих полномочий принимает решения, основанные на профессиональном суждении аудитора, в случаях, когда однозначно и жестко определить порядок действий аудитора не представляется возможным, либо принимает решения о необходимости консультаций.

В ходе аудита руководитель проверки и аудиторы, отвечающие за проверку результатов работы, обязаны регулярно выполнять следующие действия:

- следить за ходом выполнения общего плана и программы аудита;
- проводить оценку рисков существенного искажения и не обнаружения и при необходимости вносить в пределах своей компетенции корректировки в общий план и программу аудита;
- следить за надлежащим документированием аудиторских доказательств, полученных в результате аудиторских процедур по существу, и проверять правильность выводов, сделанных в ходе работы, в том числе по итогам проведенных консультаций;
- выяснять и оценивать степень влияния отмечаемых в ходе аудита ошибок и искажений и рекомендуемых в связи с этим исправлений на достоверность отчетности проверяемого экономического субъекта.

Наиболее важно контролировать качество проводимых аудиторских процедур. Контролер качества (сотрудники группы контроля качества) в течение проводимой аудиторской проверки осуществляет контроль качества аудиторских услуг. Руководитель проверки в процессе проведения аудита может контролировать ход выполнения проверки: отслеживать даты выполнения ключевых процедур и сравнивать их с плановыми. Такими процедурами могут быть следующие:

- составление и подписание договора;
- проведение аудиторских процедур по существу;
- проведение общих и специальных процедур;
- проведение заключительных процедур;
- подготовка аудиторского заключения;
- внутренний контроль качества аудита;
- переговоры с руководством клиента о результатах проведенного аудита.

По результатам мониторинга выполнения ключевых процедур руководитель проверки может вносить изменения в общий план и программу аудита.

Блок 3 «Последующий контроль» – состоит в проверке результатов работы, выполненной каждым исполнителем. При этом основное внимание следует уделять таким вопросам.

- Выполнялась ли работа в соответствии с программой аудита?
- Документировалась ли надлежащим образом проделанная работа и ее результаты?
- Все ли существенные замечания, возникшие по ходу проверки, были прояснены и нашли отражение в выводах аудитора?

- Достигнуты ли цели аудиторских процедур?
- Вытекают ли сделанные аудитором выводы из полученных им результатов и служат ли они основой для мнения аудитора?

По итогам аудита руководителю проверки следует составить анкету о завершении аудиторской проверки, в которой должны быть даны ответы на следующие группы вопросов:

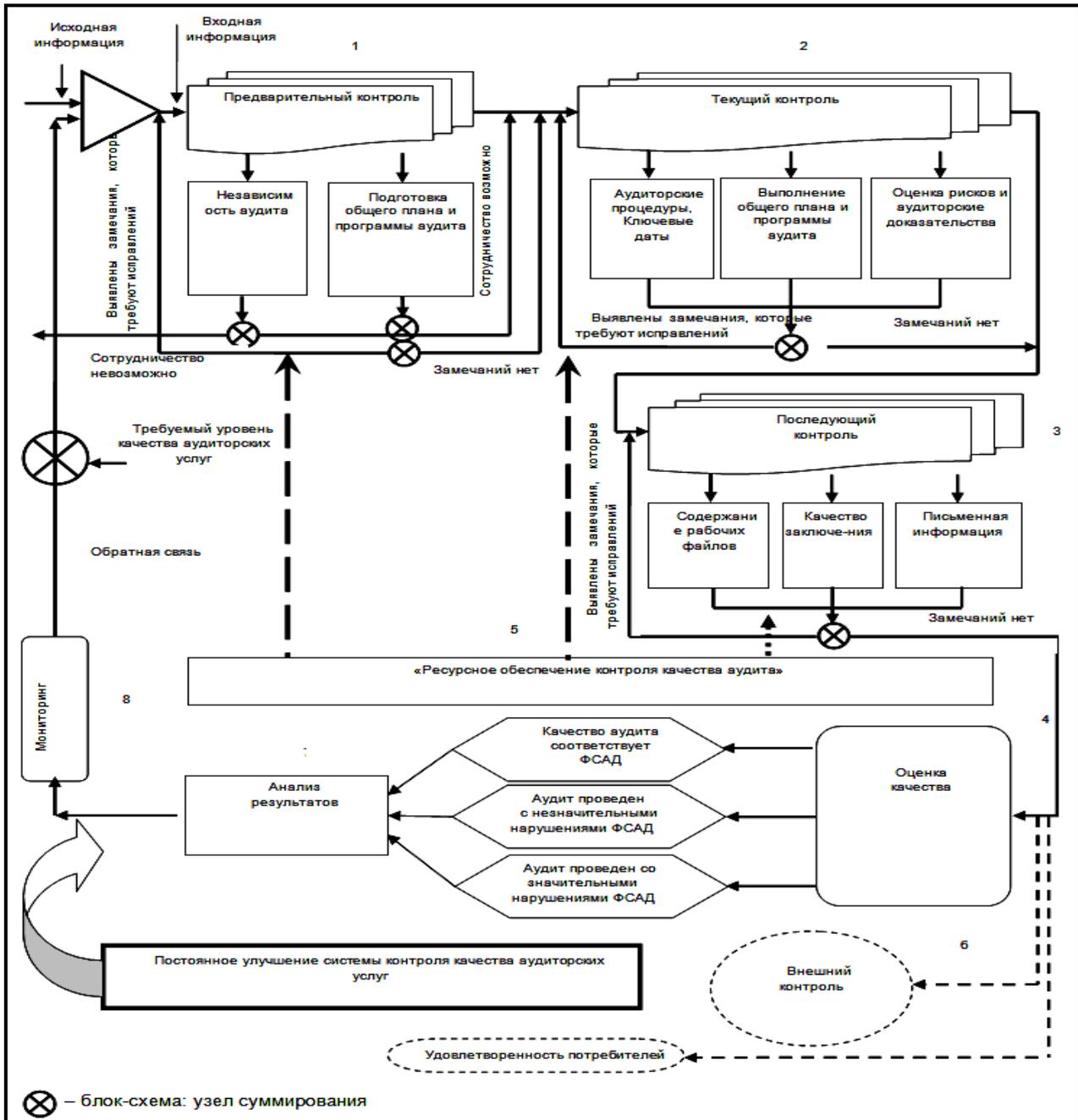
- общие вопросы;
- привлечение менеджера по клиенту;
- завершение подготовки аудиторского файла;
- финансовая отчетность и аудиторские отчеты;
- завершение работ.

Данная анкета подписывается руководителем проверки, но по отдельным вопросам может быть представлена отметка проверяющего (контролера каче-

ства, руководителя организации). Анкета должна ответить на вопрос: «Проведена ли аудиторская проверка в соответствии с требованиями законодательства РФ, внутрифирменных стандартов и инструкций?».

На завершающем этапе контролер также должен провести анализ контроля качества аудиторских услуг по следующим направлениям.

1. Соответствие письменной информации требованиям нормативных актов РФ, внутрифирменных стандартов и инструкций.
2. Соответствие рабочей документации (файлов документов) требованиям нормативных актов РФ, внутрифирменных стандартов и инструкций.
3. Соответствие аудиторского заключения результатам аудита бухгалтерской отчетности и аудиторским стандартам.



**Рис. 5. Модель внутреннего контроля качества аудиторских услуг с обратной связью**

Проверка соответствия и полноты содержания аудиторского заключения проводится с учетом обзора событий после отчетной даты до даты выдачи аудиторского заключения; соблюдения клиентом нормативных актов; анализа оценочных значений и их влияния на отчетность; оценки непрерывности деятельности; сопоставления обнаруженных искажений с уровнем существенности. После тестирования всех указанных выше моментов контролер качества переходит к итоговой процедуре оценки качества аудита.

Блок 4 «Оценка качества» включает процедуры оценки качества аудита. Оценка качества основывается на ранее проведенных процедурах в рамках текущего и последующего контроля. Значение оценки определяют выводы контролера качества и его рекомендации:

- качество аудита не удовлетворяет требованиям федеральных и внутрифирменных стандартов и инструкций. Рекомендация: требуется повторное проведение процедур или проведение дополнительных процедур на следующем этапе аудита;
- аудит проведен со значительными нарушениями федеральных и внутрифирменных стандартов. Рекомендация: требуется приведение документов в соответствие с законодательством РФ, внутрифирменными стандартами и инструкциями;
- аудит проведен с незначительными нарушениями федеральных и внутрифирменных стандартов. Рекомендация: файлы и отчет после незначительных корректировок передаются в архив и клиенту;
- качество аудита соответствует требованиям федеральных и внутрифирменных стандартов.

Блок 5 «Ресурсное обеспечение контроля качества аудита» – в нем представлены средства для выполнения процесса контроля качества аудита – используемое методическое, материально-техническое, нормативно-правовое, информационное, кадровое и финансовое обеспечение, а также средства автоматизации аудиторской деятельности (программное).

Блок 6 «Внешний контроль», «удовлетворенность потребителей» – предполагается, что информация, полученная по результатам проведенного аудита и контроля ее качества, предоставляется конечным потребителям и (или) для осуществления внешнего контроля.

Блок 7 «Анализ, результатов» – в нем руководство аудиторской группы анализирует полученные результаты проведенного контроля качества аудиторских услуг и принимает решение о дальнейшей коррекции методов проведения контроля как в течение проводимой проверки, так и при проведении последующих.

Блок 8 «Мониторинг» – представляет собой сквозные тесты и обзоры рабочих документов для того, чтобы определить, в какой степени система контроля качества эффективна. Мониторинг внутрифирменной системы контроля качества может быть постоянным или периодическим процессом. В любом случае выбор индивидуальных соглашений для инспектирования делается на циклической основе, например с инспекционным циклом, не превышающим три года. Решение о заключении соглашения с независимой стороной или об образовании внутренней системы контроля и пределы компетенции изменяются в зависимости от уровня аудиторской организации. Это также зависит от ресурсов организации во время инспектирования и ее способности эффективно выполнить программу. Данные вопросы обычно решаются при каждом инспекционном цикле лицом в пределах организации, имеющим такие полномочия, с помощью консультации со всеми партнерами.

Аудиторские организации могут привлечь для мониторинга внешних специалистов, если они имеют соответствующую квалификацию, либо заключить соглашение с другой организацией, с которой имеет договор о сотрудничестве.

Предложенную модель можно считать универсальной, так как она предназначена для применения малыми, крупными и средними аудиторскими организациями; как на уровне аудиторской фирмы, так и на уровне отдельной аудиторской процедуры; применима и к аудиту, и к сопутствующим (прочим) аудитам услуг. Преимуществами модели внутреннего контроля качества, основанной на принципах процессного подхода, состоит в непрерывности управления, которое обеспечивается на стыке отдельных процессов в рамках системы обеспечения качества проверок, а также при их комбинации и взаимодействии, а также в реализации потенциала автоматизации процессов и процедур внутреннего контроля и оценки качества аудита.

*Аманжолова Бибигуль Ашкеновна*

*Неверов Павел Александрович*

## Литература

1. Земсков Г.Ю. Методика и организация обеспечения качества аудиторской деятельности [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / Г.Ю. Земсков. – М., 2008. – 212 с.
2. Кизь В.В. Методические основы оценки качества аудита: автореф. дисс. ... канд. экон. наук / В.В. Кизь. – Новосибирск, 2003. – 160 с.
3. ISO 9001:2008 TC 176/SC2 Quality management systems – Requirements, 2008. – 36 p.

## Ключевые слова

Аудит; процессный подход; качество услуг; внутренний контроль.

## РЕЦЕНЗИЯ

Необходимость преодоления кризисных явлений в экономике и связанные с этим кардинальные преобразования в аудиторской деятельности требуют от аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов оказания качественных аудиторских услуг и развития системы контроля качества профессиональной деятельности. Одним из направлений развития системы контроля качества представляется разработка методического и инструментального обеспечения организации внутреннего контроля качества аудиторских услуг, учитывающего современные тенденции в управлении и ориентированность на управление качеством ключевых процессов. Применение процессного подхода аудиторскими организациями в осуществлении внутреннего контроля качества аудиторских услуг затруднено в связи с низкой степенью его разработанности. Использование современных инструментов и методов, в том числе процессного подхода способствует повышению эффективности внутреннего контроля аудиторских услуг.

Совершенствование методического и инструментального обеспечения внутреннего контроля качества аудиторских услуг на основе процессного подхода является острой научной и практической проблемой, что подтверждает актуальность и своевременность разработок, представленных в рецензируемой статье.

Авторами четко и грамотно представлен новый подход к организации внутреннего контроля качества на уровне аудиторской организации и конкретных услуг. Предложения авторов по применению процессного подхода достаточно аргументированы и достаточно полно иллюстрируются рисунками и таблицами.

Достоинством статьи является ориентированность на формирование методического обеспечения внутреннего контроля качества аудита с учетом требований стандартов и организационных особенностей, сопутствующих оказанию услуг. Считаю, что актуальность проблем обеспечения качества аудиторских услуг, теоретическая и практическая значимость предлагаемых авторами методических решений, позволяют рекомендовать статью для публикации.

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