

4.3. РАЗВИТИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА УСЛУГ В АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Руденко К.В., аспирант
кафедры «Аудит»

ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)»

В статье изложен авторский подход к проблеме организационно-методического обеспечения качества услуг в аудиторской организации. Исследование сущности и содержания внутрифирменной системы контроля качества аудиторских услуг проведено на основе известных теорий качества и их положений, а также определений, содержащихся в международных и российских стандартах качества. Даны практические рекомендации по формированию механизма управления качеством с применением современных методик менеджмента.

Наиболее актуальной задачей как аудита в целом, так и деятельности аудиторской организации в частности, является повышение эффективности и качества оказываемых услуг. В то же время методология и методика обеспечения качества аудиторских услуг до сих пор в достаточной степени не разработаны. Исследование категории «качество аудита» проводилось Подольским В.И., Бычковой С.М., Соколовым В.Я., Глуценко А.В., Худяковой А.С., Кондрашовой Н.Г. и другими учеными. Существуют различные подходы к решению проблемы качества аудита, вместе с тем единой концепции качества аудита в настоящее время не выявлено. Вместе с тем обязательность осуществления его контроля предусмотрена законодательно. Кроме того в новых условиях недостаточно формально соответствовать требованиям законодательства, первостепенное значение для обеспечения качества работы аудиторских организаций приобретает использование системного подхода в решении задач повышения качества аудита.

Первостепенное значение для повышения качества аудиторских услуг приобретают внутренние документы аудиторской организации, разработка которых лежит в основе ее качественной и эффективной работы. Таким образом, важнейшей проблемой успешного развития аудиторских организаций напрямую зависит от дальнейшего развития организационно-методического обеспечения качества аудиторских услуг.

Нереализованным аспектом формирования системы контроля качества является использование системного подхода с учетом принципов и требований к системам менеджмента качества, установленных Международной организацией по стандартизации (ИСО) и Государственным комитетом по стандартизации и сертификации продукции и услуг. Экономическая характеристика категории качества может быть дана с использованием стандартов качества (ГОСТ Р ИСО 9000 – 2008): продукция (услуги) должны быть способны удовлетворять потребность, иначе они лишены качества. Согласно стандарту ИСО 8402 и ГОСТ 15467-79, «качество – совокупность свойств и характеристик продукции или услуги, которые придают им способность удовлетворять обусловленные или предполагаемые потребности».

По классификатору Всемирной торговой организации аудит относится к деловым профессиональным услугам. Аудиту как услуге свойственны следующие особенности, характеризующие сервисную деятельность в целом:

- неосвязаемость;
- несохраняемость;
- персонафицированная 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.

Согласно определению услуги по международному стандарту ИСО 9004.2: 1991 «Общее руководство качеством и элементы системы качества. Руководящие указания по услугам» и по ГОСТ Р 50646 – 94 «Услуги населению. Термины и определения»: «услуга – это результат непосредственного взаимодействия исполнителя и потребителя, а также собственная деятельность исполнителя по удовлетворению потребностей потребителя».

Ключевыми словами определения являются:

- потребитель и потребности;
- исполнитель и собственная деятельность исполнителя;
- собственная деятельность исполнителя по удовлетворению потребностей потребителя.

Особенностью аудиторской услуги является то, что заказчиком (клиентом) и пользователем услуги являются различные субъекты, каждый из которых стремится к удовлетворению собственных потребностей. В результате аудиторская услуга осуществляется в условиях столкновения интересов частных лиц и общества.

Аудиторская организация заключает с организацией – заказчиком аудита договор, который с точки зрения российского гражданского законодательства является договором возмездного оказания услуг. Главным признаком этого договора является отсутствие вещественной формы оказываемых услуг. Однако в некоторых случаях услуга, например аудиторская проверка, может привести к определенному результату – аудиторскому заключению. Здесь достижение овеществленного результата неразрывно связано с проведением определенного рода исследований, контрольных действий и составляет с ними некоторое единство.

Однако качество аудита должно определяться не степенью удовлетворенности заказчика, а степенью отражения в аудиторском заключении достоверных выводов, отражающих реальную действительность на основании предоставленной клиентом бухгалтерской (финансовой) отчетности, то есть целеориентированным в направлении удовлетворения, прежде всего, общественных интересов. Все группы заинтересованных пользователей объединяет одна общая цель, а, следовательно, общая информационная потребность, которая заключается в том, насколько бухгалтерская информация достоверна во всех существенных аспектах.

При этом потребитель имеет ограниченное представление и не достаточно информирован о применяемых аудитором оценках существенности, аудиторского риска, методах сбора аудиторских доказательств и не может дать оценки качества «производства» аудиторской услуги. Потребителям предоставлено право обращаться

ся с претензией на неудовлетворительное качество аудиторской услуги в контролирующей орган. При этом дать оценку качеству аудита может только квалифицированный пользователь, понимающий сущность, цели и ограничения, присущие аудиту. В противном случае, неудовлетворенность потребителей может возникнуть в отношении не связанных с аудитом задач.

Поэтому считаем правильнее, говорить скорее не об оценке качества аудита пользователем, а об уровне доверия со стороны пользователей к профессиональному мнению аудитора. Что касается интересов собственно представителей этой профессии – аудиторов, аудиторских организаций, профессиональных объединений, то они заинтересованы в обеспечении доверия к профессии аудитора со стороны общества в целом.

Таким образом, качество аудита – это степень информационной безопасности результата аудиторской услуги в форме мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, которое способно удовлетворять потребности заинтересованных пользователей и повышать доверие к аудитору. При этом под качеством аудиторской услуги надо понимать степень соответствия выполняемых в ходе аудита сотрудниками аудиторской организации процедур требованиям, определенными нормативными актами, органом управления, клиентами и пользователями результата оказанной услуги.

Эти два определения наиболее полно раскрывают содержание категории качества применительно к аудиту и позволяют более правильно подойти к решению проблемы обеспечения качества услуг в аудиторской организации, поскольку в них:

- обеспечен системный подход для категории качества аудита;
- понятие качества раскрывается исходя из сущности аудита, которая заключается в удовлетворении информационной потребности заинтересованных пользователей;
- понятие качества связано с результатом, имеющим такие характеристики, которые позволят выявить влияющие на него факторы и критерии его оценки;
- аудиторская услуга выступает как объект управления для категории качества аудита;
- аудиторская услуга, имеющая своим результатом качественный аудит, рассматривается как процесс, который поддается описанию и контролю;
- в определении обозначены требования к процедурам, из которых следуют методы обеспечения качества.

Для дальнейшего развития теоретического исследования выявим критерии качества аудиторской услуги во взаимосвязи с концепцией контроля. Контроль – это система действий по наблюдению, проверке процессов, протекающих в коллективах людей, в обществе, в государстве, по выявлению фактического положения дел, сравнению полученных результатов с предварительно определенными целями, установленными нормами, стандартами и так далее, устранению выявленных недостатков и оценке эффективности управляющего воздействия. Данное определение предполагает системный подход к организации контроля, кроме того, данное определение согласуется с обоснованной ранее категорией качества аудиторской услуги, поскольку рассматривает деятельность коллектива людей как процесс.

Для определения контроля относительно понятий «качество аудита» и «качество аудиторской услуги» рассмотрим систему нормативного регулирования контроля качества аудиторских услуг в Российской Феде-

рации. На международном уровне функционируют два стандарта:

- ISA 220R «Контроль качества аудиторских проверок исторической финансовой информации»;
- ISQC 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, осуществляющих аудиторские и обзорные проверки исторической финансовой информации, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или оказывающих сопутствующие аудиту услуги».

Если первый стандарт устанавливает требования к процедурам внутреннего контроля в аудиторской организации в отношении качества выполнения отдельного аудиторского задания, то второй стандарт устанавливает требования в отношении организации всего процесса оказания аудиторских услуг, выполнение которых (требований) способно обеспечить их высокое качество.

В РФ также закреплено требование к аудиторской организации: установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы в соответствии с п. 1 ст. 10 «Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов» Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы в соответствии с п. 6 ч. 2 ст. 18 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ являются одними из требований к членству аудиторских организаций в саморегулируемой организации (СРО) аудиторов.

Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются:

- Федеральное правило (стандарт) №7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» (ФСАД №7);
- Федеральное правило (стандарт) №34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» (ФСАД №34).

ФСАД №7 определено, что принципы и конкретные процедуры осуществления внутреннего контроля качества аудита должны быть реализованы как в рамках всей деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора), так и в ходе проведения каждой аудиторской проверки.

ФСАД №34 предусмотрено, что аудиторская организация должна установить систему контроля качества услуг (заданий), обеспечивающую разумную уверенность в том, что данная аудиторская организация и ее работники проводят аудит и оказывают сопутствующие аудиту услуги в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов РФ, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, а также в том, что заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий.

Указанные стандарты соответствуют по своему назначению ИСО 9004-2:1991, поскольку в них раскрываются вопросы повышения эффективности качества оказываемых услуг посредством возложения ответственности за организацию политики качества на руководство организацией, рассматриваются вопросы стимулирования персонала, подготовки и профессионального роста сотрудников, определение критериев для персонала при поручении им задания и т.п., что в свою очередь непосредственно направлено на повышение качества услуг.

Аудиторские организации могут разрабатывать для своих нужд регламенты, инструкции, которые не противоречат стандартам аудиторской деятельности. Федеральные стандарты, стандарты СРО и разработанные в аудиторской организации правила аудиторской деятельности в совокупности должны составить единый стандартизированный подход к организации и технологии проведения аудита с целью контроля за качеством его оказания.

Из проведенного анализа регулирования аудита следует, что нормативно-правовые акты приравнивают понятия «качество работы аудиторских организаций, аудиторов» и «соответствие требованиям законодательства». Поэтому с формальной точки зрения качественным может быть признан только аудит, проводимый в соответствии с правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Любые отступления от действующих стандартов могут повлечь за собой некачественно проведенную аудиторскую проверку.

Нормативная и научная литература не раскрывая предмета контроля качества аудита, описывает и характеризует процедуры контроля качества в соответствии со стандартами аудита. Российскими учеными принято определять контроль качества аудита как «совокупность процедур, выполняемых для обеспечения уверенности в том, что аудит проводится в соответствии со стандартами аудиторской деятельности» [2, с. 121].

На основании проведенного ранее аналитического исследования категорий «качество аудита» и «контроль», контроль качества аудита можно определить как систему процедур и методик, по наблюдению, проверке процессов, протекающих в аудиторской организации и обеспечивающих информационную безопасность аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, сравнению полученных результатов с требованиями законодательства, устранению выявленных недостатков и оценке эффективности управляющего воздействия.

Объектом внутреннего контроля качества является не столько результат аудита, сколько процесс оказания аудиторской услуги (процесс выполнения конкретных аудиторских заданий), представляющий собой внутрифирменный предварительный, текущий и последующий контроль. Как следует из проведенного ранее исследования, аудиторские услуги должны быть выполнены в соответствии с законодательством и отвечать потребностям пользователей. Пользователи же заинтересованы не только в подтверждении данных отчетности, но и в оценке эффективности функционирования организации, успешности реализации долгосрочных целей развития. Поэтому, контроль качества аудиторских услуг – это система мероприятий, благодаря которым руководство аудиторской организации получает необходимую информацию о степени соответствия выполняемых в ходе аудита сотрудниками аудиторской организации процедур требованиям, определенными нормативными актами, органом управления, клиентами и пользователями результата оказанной услуги.

Таким образом, понятие «контроль качества аудиторской услуги» (процесс аудита) рассматривается как составляющее сущность общей категории «контроль качества аудита». Это позволяет определить критерии применительно к категории «аудиторская услуга».

Критериями качества аудиторской услуги следует считать соблюдение:

- норм Федерального закона «Об аудиторской деятельности»;
- требований федеральных стандартов, формулирующих единые базовые требования к порядку оказания аудиторских услуг, к их качеству и надежности;
- требований стандартов СРО, устанавливающих дополнительные требования, обязательные для применения всеми членами данного СРО;
- внутренних правил, определяющих дополнительные требования, призванные создавать более высокий уровень гарантии того, что аудиторская проверка и оказания сопутствующих аудиту услуг будут проведены качественно;
- Кодекса профессиональной этики аудиторов и дополнения к нему, установленные СРО;
- условий договора на оказание аудиторских услуг и обязательств, вытекающих из существа правоотношений, определенных этим договором,
- общепринятых образцов поведения и преобладающих в обществе культурных императивов.

Для оказания качественных аудиторских услуг необходимо опираться на соответствующее обеспечение. Данное обеспечение используется как при оказании данных услуг, так и при контроле их качества. Научный подход к обеспечению качества не достаточно обоснован в отношении аудиторских организаций. Понятие «обеспечение качества аудита» наиболее полно раскрыто в работах Худяковой А.С., которая понимает под ним «совокупность управленческих решений, мер и действий, направленных на повышение качества оказываемых услуг с целью составления аудиторского заключения или отчета, содержащего своевременную, достоверную и полную информацию для заинтересованных пользователей» [4, с. 20].

Мы рассматриваем обеспечение качества аудиторских услуг как систему организационных мероприятий, процедур и методик, установленных в аудиторской организации, способствующих оказанию качественных аудиторских услуг. Ключевым элементом обеспечения качества аудиторских услуг является построение системы контроля качества, потому что именно контроль является эффективным средством достижения намеченных целей и способствует правильному использованию ресурсов в процессе оказания услуг высокого качества. Такое определение согласуется с данными ранее понятиями «качество аудиторской услуги» и «контроль качества» и позволяет применить к категории «обеспечение качества» системный подход.

Системный подход к обеспечению качества, который охватил бы этапы жизненного цикла аудиторской услуги, подразумевает разработку специальной системы обеспечения качества аудиторских услуг. Рассматриваемая система обеспечения качества услуг является подсистемой управления аудиторской организацией и выполняет следующие основные функции управления в аудиторской организации [7, с. 46]: информационное обеспечение, анализ, планирование, организацию оперативного управления и представляет собой накопление, преобразование и использование информации для достижения оптимальных результатов деятельности и гарантированного качества.

Для обеспечения качества требуется оценка влияющих факторов. В международном стандарте ИСО 9000 – 2008 отмечают три – технические, человеческие и административные. Применительно к аудиту и основываясь на рассмотренной выше классификации можно сказать, что для обеспечения качества аудиторских услуг требуется:

- необходимая материальная база (наличие материально-вещественных ресурсов, финансовых ресурсов, инфраструктуры, информационных ресурсов);
- человеческий фактор (квалифицированный персонал, заинтересованный в хорошей работе);
- организационно-методическое обеспечение управления организацией в целом и обеспечения качества услуг – в частности (закрепленные процедуры и правила подбора, расстановки кадров, организации обучения персонала, повышения квалификации, организации работы с клиентами, наличие системы внутрифирменного контроля, системы внутрифирменной стандартизации).

Два из этих факторов – активный квалифицированный персонал и материальная база – определяют необходимую основу для оказания аудиторских услуг на высоком качественном уровне. Эти факторы часто [10, с. 217] называют фундаментом, базой качества. При этом основным фактором, на который необходимо обратить внимание, является человеческий фактор, а в нем – заинтересованность работников в повышении качества услуг.

Организационно-методическое обеспечение представляет собой совокупность документов организационного, организационно-методического, организационно-распорядительного, технического, нормативно-технического, технико-экономического и экономического характера, а также нормативно-справочные материалы, устанавливающие нормы, правила, требования, характеристики, методы и другие данные, используемые при решении задач организации аудиторской деятельности и управления персоналом в аудиторской организации и утвержденные в установленном порядке соответствующим компетентным органом или руководством организации.

Организационно-методическое обеспечение состоит в организации разработки и применении нормативно-методических документов, а также введении совокупности норм и правил в систему контроля качества. Основными организационными документами для компаний являются Правила внутреннего контроля качества. Далее важным организационно-распорядительным документом являются разработанные организацией инструкции, стандарты и методики.

Таким образом, механизм обеспечения качества представляет собой совокупность взаимосвязанных элементов, систем и процессов создаваемых на раз-

личных уровнях управления в аудиторской организации в целях обеспечения качества аудиторских услуг. Одним из основных направлений обеспечения регулирования качества, в аудиторской организации является организация и осуществление процессов контроля качества.

На функционирование организационно-методического обеспечения существенное влияние оказывает целый ряд факторов:

- вид организации;
- тип организационной структуры;
- распределение должностных полномочий и обязанностей;
- политика качества, осуществляемая руководством аудиторской организации.

В зависимости от вида аудиторской организации определяется ее структура – это состав и соотношение его внутренних звеньев (департаментов, отделов, служб и других подразделений), составляющих единый хозяйственный объект.

Как правило, организационная структура компании отображается в виде органограммы – графической схемы, элементами которой являются иерархически упорядоченные организационные единицы (подразделения, должностные позиции). В структуре управления выделяются следующие элементы:

- звенья (отделы);
- уровни (ступени управления);
- связи (горизонтальные и вертикальные).

Общая структура аудиторской организации – это весь комплекс подразделений организации. В нее входят производственная структура – подразделения, сотрудники которых непосредственно участвуют в процессе оказания клиентам аудиторских услуг; подразделения, обслуживающие оказание аудиторских услуг (бухгалтерия, информационный отдел, хозяйственный отдел, секретариат, служба безопасности, водительская группа и другие); и структура управления – подразделения аппарата управления, их взаимозависимости и взаимосвязи.

Крупные аудиторские организации могут иметь матричную структуру управления (рис. 1) с элементами линейной и проектной иерархии. Основной особенностью организационной структуры является отсутствие принципа единоначалия в профильных («зарабатывающих») подразделениях [6, с. 151].

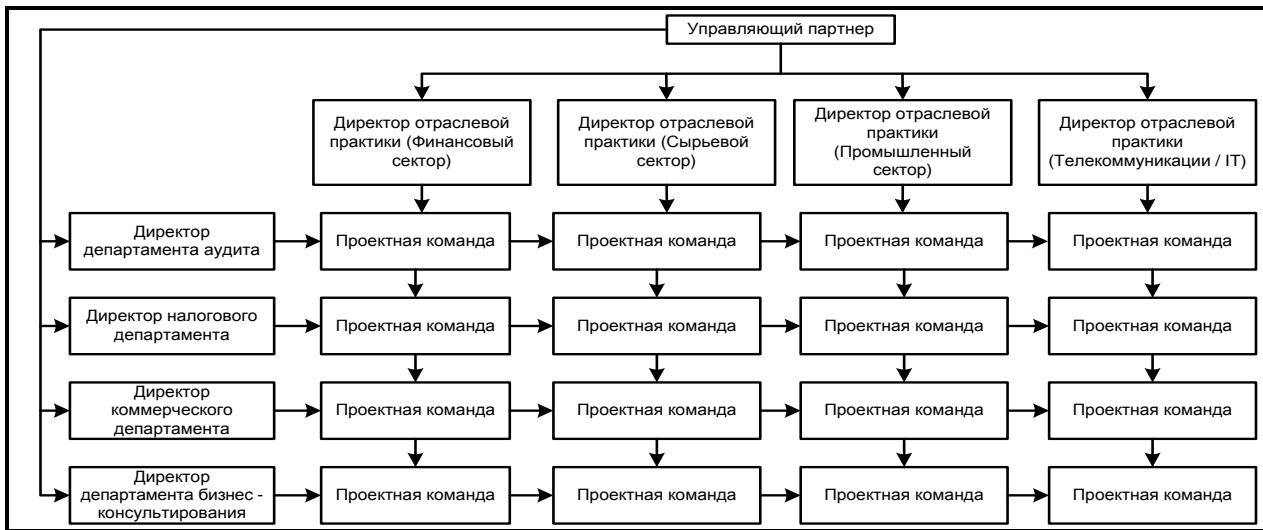


Рис. 1. Организационная структура крупной аудиторской организации

Общее руководство бизнес-подразделениями осуществляет управляющий партнер. В его непосредственном подчинении находятся директора отраслевых практик и директора функциональных департаментов. Благодаря отсутствию формального линейного подчинения менеджеры имеют возможность набирать консультантов под каждый конкретный проект, учитывая индивидуальные особенности клиента и экспертизу своих сотрудников. Это позволяет компании быть максимально гибкой по отношению к клиенту, максимально эффективно использовать все трудовые и интеллектуальные ресурсы компании.

Директора функциональных департаментов также участвуют в процессе привлечения клиентов и продаже услуг. Их основная задача – обеспечить качественное и своевременное оказание услуги. При этом, как правило, за реализацию конкретного проекта отвечает непосредственно старший консультант или менеджер (рис. 2).

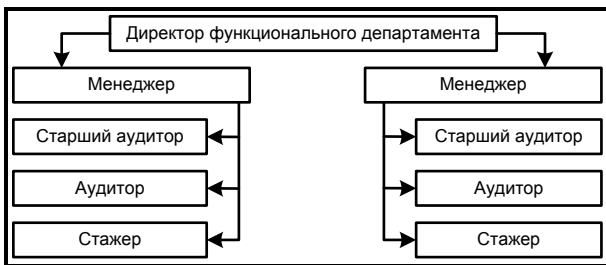


Рис. 2. Структура функционального департамента и проектной команды крупной аудиторской организации

В рамках проектной группы существует жесткая иерархия, каждый сотрудник отвечает за четко определенную часть работы. В зависимости от сложности и объема работ проектные группы могут насчитывать от одного до десяти членов разного уровня: от старших консультантов до стажеров.

Средняя аудиторская организация обычно включает бухгалтерию и два отдела: проведения проверок и методологии аудита и сопутствующих аудиту услуг. Приведенная структура является примерной, поскольку количество отделов может быть увеличено (рис. 3) [1, с. 89].

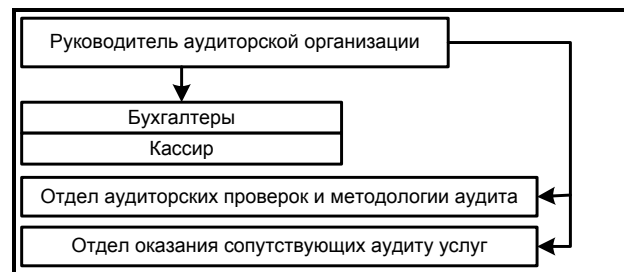


Рис. 3. Организационная структура средней аудиторской организации

Малые аудиторские организации могут иметь упрощенную двухуровневую систему управления – руководителем аудиторской организации, как правило, являющийся и руководителем проверки, и подчиненные ему рядовые аудиторы (рис. 4).

Сравнительный анализ организационных структур позволяет сделать вывод о том, что базовые принципы организации управления и организационного развития в аудите построены на основе структуры крупных аудиторских организаций, которые в свое время и стали родоначальниками этого бизнеса. При этом отраслевые и технологические особенности аудита изменили организационные принципы в сторону большей иерархичности и жесткости структуры.

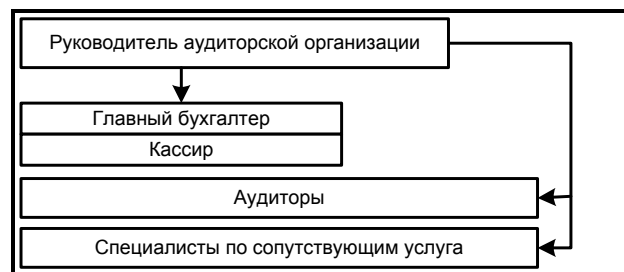


Рис. 4. Организационная структура малой аудиторской организации

Несмотря на достоинства организационной структуры крупной аудиторской компании, полное ее копирование не приведет к положительным результатам.

Чаще всего при оптимизации организационных структур используют два подхода:

- функциональный подход – перераспределение функций в рамках одного или нескольких структурных единиц (подразделений) организации путем объединения нескольких функций в рамках одной должностной позиции, которые ранее дублировались, выполнялись двумя и более сотрудниками;
- организационный подход – реструктуризация организационной структуры как в рамках подразделения, что предполагает сокращение уровней подчиненности управления, так и организации в целом, а именно укрупнение нескольких подразделений в одно.

В настоящем исследовании развитие организационной структуры системы контроля качества предлагается с применением процессного и проектного подхода. Первый предполагает построение системы управления организацией, основанной на бизнес-процессах. Второй основан на проектной структуре управления.

В теории менеджмента качества широкое распространение получил процессный подход, и в настоящее время рассматривается как необходимый инструмент для описания всей деятельности организации, оценки ее результативности и эффективности. Содержание процессного подхода применительно к специфике деятельности аудиторской организации можно свести к трем утверждениям:

- аудиторская организация представляет собой совокупность взаимосвязанных бизнес-процессов, каждый из которых имеет «цель», «владельца», «поставщиков» и «потребителей»;
- результаты деятельности аудиторской организации являются результатами выполнения соответствующих бизнес-процессов («выходы»), для которых четко установлены параметры оценки качества и возможность мониторинга;
- для повышения качества услуг аудиторская организация должна идентифицировать бизнес-процессы, документировать их и управлять ими.

Таким образом, бизнес-процесс представляет собой систему последовательных, целенаправленных и регламентированных видов деятельности, в которой посредством управляющего воздействия и с помощью ресурсов входы процесса преобразуются в выходы, в конкретные результаты, представляющие ценность для потребителей. Результат одного процесса зачастую является входом следующего, складываясь в цепочку создания ценности – организованный и взаимосвязанный набор бизнес-процессов, создающий ценность для потребителя.

Системное видение в случае с аудиторскими организациями, в частности, предполагает наличие взаимосвязей между процессами, что должно подкрепляться выявлением структуры таких взаимосвязей. В частности, необходимо выявлять иерархические отношения между бизнес-процессами (которые обуславливают вертикальную структуру бизнес-процессов) и горизонтальные связи между входами и выходами бизнес-процессов (которые обуславливают горизонтальную структуру бизнес-процессов). В крупных аудиторских организациях необходимо рассматривать несколько уровней иерархии бизнес-процессов, детально определяя горизонтальные связи на каждом иерархическом уровне.

Внедрение процессного подхода требует решения достаточно сложного вопроса о согласовании организационной и процессной структур аудиторской органи-

зации. Это достигается путем регламентации последовательности действий по достижению тех или иных результатов. При таком подходе происходит дробление сквозного бизнес-процесса, что, как правило, приводит к закреплению матричной схемы управления, в которой полномочия и ответственность за надлежащее функционирование каждого бизнес-процесса распределены между руководителями подразделений и владельцами сквозных бизнес-процессов.

Таким образом, процессное управление – это планомерная деятельность по формированию целенаправленного поведения организации посредством выделения, описания и менеджмента системы взаимосвязанных и взаимодополняющих процессов и их ресурсного окружения. Регламентация процессов контроля качества осуществляется поэтапно. На первом этапе определяются сферы ответственности и полномочия руководства аудиторской организации и разрабатываются нормативно-организационные документы общего характера. Основным документом в области контроля качества в аудиторской организации являются Правила внутреннего контроля качества – документ (документы) о контроле качества, которое устанавливает принципы контроля качества, принятые в аудиторской организации, и процедуры в отношении каждого элемента системы контроля качества.

В системе менеджмента качества Правилам соответствуют два документа: Политика по качеству – это общие намерения и направления организации в области качества, официально сформулированные высшим руководством, и Руководство по качеству, определяющее систему менеджмента качества организации. Поэтому в Правила внутреннего контроля качества считаем необходимым включить: описание аудиторской организации, политику в области качества и общие цели по качеству, оргструктуру, ответственность и полномочия должностных лиц в рамках системы контроля качества. Достижение целей в области качества может оказывать положительное влияние на качество оказываемых услуг, результативность работы и финансовые показатели и тем самым на удовлетворенность заинтересованных сторон и их доверие.

Второй этап – стандартизация требований к построению, содержанию и изготовлению положений. Подход к регламентации процессов контроля качества при процессной организации работ основывается на том, что она также является процессом, взаимосвязанным со всеми процессами в аудиторской организации (рис. 5).

На последнем этапе регламентации контрольных процедур разрабатываются положения о подразделениях и в соответствии с ними должностные инструкции. На данном этапе следует произвести описание и регламентацию процесса в той степени, которая необходима для организации управления им, в том числе подготовить инструкции для исполнителей. Это позволяет организовать обучение, сократить количество ошибок, упростить документооборот. Стандартизировать необходимо не столько процедуры внутри процессов, сколько процедуры передачи информации из выхода одного процесса на вход в другой в целях исключения простоев и возвращения на предшествующие этапы.

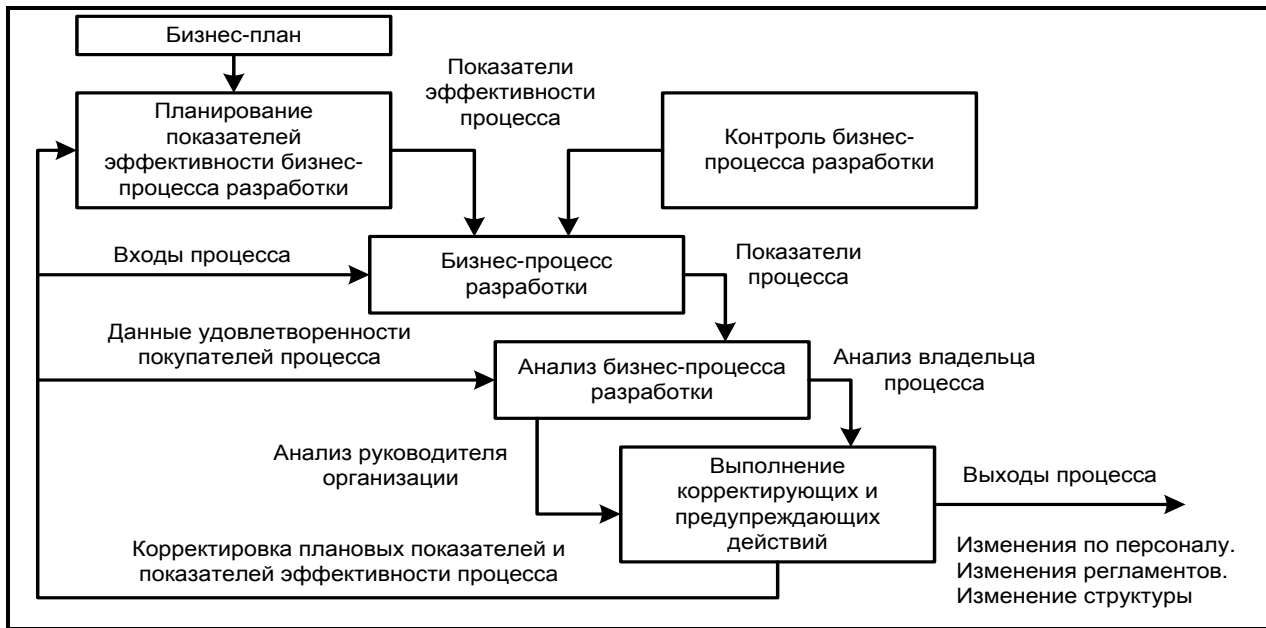


Рис. 5. Процесс регламентации процедур контроля качества в аудиторской организации

В общем виде эффективность функционирования системы есть функция управления [11, с. 14]. Иными словами, чем эффективнее функционирует подсистема управления, тем выше эффективность всей системы в целом. Отсюда вытекает, что эффективность использования различных ресурсов (людских, материальных, финансовых, интеллектуальных, информационных и т.д.) есть оценка качества управления этими ресурсами. Такая оценка может включать множество частных показателей, позволяющих всесторонне оценить функционирование объекта. Функциональное назначение показателей оценки аудиторской деятельности состоит в том, чтобы оценивать прошлое, прогнозировать будущее, мотивировать и вознаграждать сотрудников и т.д.

Процессная модель аудиторской организации предполагает наличие множества бизнес-процессов, с помощью управления которыми достигается удовлетворение потребностей пользователей. На основании модели «вход-выход» основными логически последовательными элементами любого производственного процесса являются факторы эффективности производства, которые могут быть разбиты на четыре группы:

- вход в процесс (факторы, связанные с исходными ресурсами);
- процесс (преобразование исходных ресурсов в готовую продукцию);
- результат (продукция и услуги, предназначенные для продажи);
- обратная связь (измерение результатов).

Сбалансированная система показателей **BSC** (сбалансированная счетная карта, сбалансированная система оценочных индикаторов, система сбалансированных показателей эффективности, ССП) – это система стратегического управления и оценки ее эффективности, которая переводит миссию и общую стратегию компании в систему показателей.

Нами предлагается методика оценки эффективности деятельности аудиторской организации на основе ССП, в основе которой положены четыре основные перспективы ССП – ключевые направления, в рамках которых разрабатываются наборы показателей, поз-

воляющих отслеживать деятельность организации: финансовая, клиентская, процессная и перспективу обучения и развития.

Процесс разработки методики оценки включает следующие основные этапы [8, с. 19], перечисленные ниже.

1. Определение стратегических целей деятельности аудиторской организации, осуществляемое на основе ключевых проблем, связанных с принятой стратегией, и позволяющее перевести стратегию в набор конкретных целевых формулировок, относимых к той или иной составляющей ССП. Для аудиторской организации могут быть определены следующие цели:

- диверсифицировать бизнес за счет расширения базы в целевых стратегических областях;
- удерживать 1-3 место в региональном рейтинге аудиторских организаций;
- постоянное повышение стоимости бизнеса;
- высокая узнаваемость бренда.

Стратегические цели, включаемые в ССП, специфичны и индивидуальны для каждой конкретной организации, их нельзя заменять другими.

2. Построение стратегической карты – графического документа, отражающего причинно-следственные связи между отдельными стратегическими целями деятельности аудиторской организации и имеющего вид блок-схемы, в которой стратегические цели представлены в виде отдельных блоков, а причинно-следственные связи между ними – в виде стрелок.

В стратегической карте аудиторской организации определяется дерево целей по направлениям:

- финансы (повышение дохода, рентабельности, стоимости бренда);
- клиенты (рост количества, эффективности работы, имиджа);
- бизнес-процессы (совершенствование методологии аудита, правило внутреннего контроля, управления процессами);
- персонал (совершенствование систем обучения, оценки, мотивации и пр.) и развитие (повышение квалификации, эффективности работы, благоприятных условий).

3. Выбор показателей, необходимых для четкого и однозначного выражения содержания стратегических

целей, а также для определения степени их достижения (не более двух, в редких случаях – не более трех, а в исключительных – не более четырех показателей для каждой стратегической цели).

- Во-первых [12, с. 73], устанавливаются показатели количественного и качественного состава работников, в том числе:
 - укомплектованность и охват сотрудниками важнейших участков деятельности аудиторской организации;
 - уровень образования сотрудников, в том числе дополнительного;
 - наличие профессиональных навыков и знаний по различным направлениям аудиторской деятельности;
 - степень аттестованности и оценка персонала при его аттестации;
 - участие персонала в рабочих группах, семинарах, конференциях;
 - степень удовлетворенности рабочим процессом (выявляется при помощи анонимного опроса сотрудников, а также оценки текучести персонала).
- Во-вторых, дается оценка эффективности процессов внутреннего контроля и результатов, выражающаяся в показателях объема и эффективности контрольных процедур, в том числе:
 - уровень охвата направлений деятельности аудиторской организации;
 - степень охвата каждого из направлений деятельности аудиторской организации;
 - уровень выявленных нарушений и предупреждение возможных нарушений;
 - степень соответствия системы требованиям внешнего контроля качества;
 - степень выявленных инновационных аспектов в деятельности аудиторской организации.
- В-третьих, логичным представляется установление показателей эффективности роста и степени зрелости процессов контроля качества, а также определение их потенциала:
 - уровень внедрения новых методов и технических приемов внутреннего контроля;
 - уровень автоматизации и регламентации процедур контроля.
- В-четвертых, полезно будет установить показатели результативности работы системы контроля качества, в частности:
 - выполнение утвержденного плана проверок;
 - количество выявленных значительных рисков;
 - процент принятых и выполненных рекомендаций;
 - удовлетворенность руководства аудиторской организации результатами внутреннего контроля.

4. Определение целевых значений показателей, которые должны быть жесткими, но вполне достижимыми, поскольку только после установления целевого значения показателя та или иная стратегическая цель считается полностью описанной. Сбалансированность стратегических целей должна отражаться в сбалансированности целевых значений описывающих их показателей.

Согласно предлагаемой методике оценка эффективности системы определяется путем расчета интегрального показателя. Каждому показателю присваивается экспертным путем значение, определяющее его удельный вес при расчете интегрального показателя рейтинга. Руководство аудиторской организации определяет конкретные показатели экспертным путем и присваивает им оценку в зависимости от процента выполнения плановых показателей. Расчет интегрального показателя осуществляется путем суммирования произведений оценок показателей на их удельный вес.

К достоинствам предлагаемой методики следует отнести:

- методика основывается на комплексном многомерном подходе к оценке такого сложного явления, как деятельность аудиторской организации;
- наряду с количественными используются важнейшие качественные показатели, применяемые в условиях усиления конкуренции на рынке аудиторских услуг;
- в основах методики интегрального показателя используется гибкий вычислительный алгоритм, реализующий возможности математической модели комплексной оценки деятельности аудиторской организации, прошедшей достаточно широкую апробацию в практике деятельности других коммерческих предприятий;
- предлагаемые показатели позволяют определить оптимальные значения уровня системы внутреннего контроля и возможных затрат, соответствующие данному уровню организации системы внутреннего контроля.

Рассмотрим теперь возможности регламентации процессов контроля качества с применением проектного подхода.

В нашей стране в отличие от давно укоренившегося в практике компаний функционального подхода методы проектного управления появились относительно недавно. Только с 1 сентября 2012 г. введен в действие ГОСТ Р 54869–2011 «Проектный менеджмент. Требования к управлению проектом». Поэтому на практике важно адаптировать международные стандарты управления проектами к специфике российского бизнеса.

Если обобщить все возможные определения, то управление проектами – это «деятельность, которая направлена на определение и достижение четких целей, чему способствует сбалансированный подход к определению объема работ, ресурсов (бюджет, человеческие ресурсы, материалы и др.), времени, качества и возможных рисков» [13, с. 60].

Проект с момента своего появления до момента окончания или ликвидации проходит ряд определенных этапов, которые в совокупности называются жизненным циклом проекта. Для целей настоящего исследования мы будем рассматривать жизненный цикл подсистемы контроля качества аудиторского задания как совокупность взаимосвязанных процессов и процедур, направленных на поддержание непрерывности функционирования системы внутреннего контроля качества на протяжении всего периода оказания аудиторской услуги.

В процессе оказания аудиторской услуги, при рассмотрении ее в качестве проекта, выделим следующие стадии ее жизненного цикла:

- инициацию;
- планирование;
- выполнение и контроль;
- завершение (рис. 6).

Процедура инициации проекта в аудите имеет ряд особенностей. Аудитор может найти клиента, но по тем или иным причинам еще до заключения договора на проведение аудита (на этапе составления письма – обязательства о проведении аудита или даже после него) может отказаться от него. Исключительным является случай, когда аудитор отказывается от клиента после заключения договора на аудит.

Официальное открытие проекта включает в себя издание приказа об официальном открытии проекта и разработку задания на проект. На основе задания на проект далее будет разрабатываться план проекта.

Следующая стадия – организация проектных (рабочих) групп и распределение ролей в проекте. Управление

ние человеческими ресурсами в проектах включает в себя четыре процесса:

- планирование человеческих ресурсов (на этапе инициации проекта);

- подбор команды (на этапе инициации проекта);
- развитие команды (на этапе выполнения проекта);
- управление командой (на этапе выполнения проекта).



Рис. 6. Укрупненный алгоритм методики управления проектами в аудиторской организации

Команда – это группа людей, взаимодействующих и при необходимости взаимозаменяющих друг друга в ходе достижения поставленных целей. В проектной деятельности под «командой» понимается организационная структура проекта, создаваемая на период осуществления всего проекта либо одной из фаз (стадий) его жизненного цикла. Главная цель формирования команды – самостоятельное управление и преодоление возникающих проблем.

Необходимо создать главную рабочую группу (или комитет) по проекту из ключевых сотрудников аудиторской организации, задействованных в проекте (например, «владельцев» бизнес-процессов, руководителей структурных подразделений). Далее необходимо выполнить следующие мероприятия.

1. Издать официальные документы о создании рабочих групп: приказы, распоряжения и т.п.
2. Закрепить рабочие группы и их участников за этапами проекта, назначить ответственных за этапы проекта (по аналогии с назначением «владельцев» для бизнес-процесса).
3. Провести общее собрание главной рабочей группы и отраслевых рабочих групп, в процессе которого довести информацию о целях проекта, его важности и необходимости, согласовать план проекта.
4. Начать последовательную работу с рабочими группами:
 - организовать обучение рабочей группы по выполнению возложенных на нее задач и теоретической базе проекта в целом;
 - распределить задачи среди сотрудников рабочей группы;
 - консультировать сотрудников по выполнению задач, часть задач выполнять совместно, рецензировать и обрабатывать результаты.

В организационной структуре проекта большое значение имеют иерархия и подчинение ролей и рабочих групп. Главной рабочей группе проекта (в лице руководителя проекта) должны подчиняться все официально закрепленные участники проекта из подразделений аудиторской организации вне зависимости от их подчинения своим вышестоящим руководителям.

Чем крупнее и сложнее проект, тем больше рабочих групп требуется создавать и, соответственно, больше их иерархия. Т.е. это может быть одна главная рабочая группа либо одна главная рабочая группа и несколько подчиненных ей специализированных рабочих групп (по областям, бизнес-процессам, этапам проекта и т.п.). Таким образом, в организационной структуре проекта получается несколько уровней. Как инструмент закрепления работников за конкретными заданиями следует применять график (таблицу) занятости. При планировании состава специалистов, входящих в аудиторскую группу, необходимо учитывать:

- бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита (подготовительного, основного и заключительного);
- предполагаемые сроки работы группы;
- количественный состав группы;
- должностной уровень членов группы;
- преемственность персонала группы;
- квалификационный уровень членов группы.

После распределения обязанностей и заданий каждый участник проекта должен провести подготовительную работу к выполнению своих функций. Контроль за подготовительной работой возлагается на руководителя проекта, в обязанности которого входит проведение дополнительной экспертизы и определение дополнительных материальных и трудовых ресурсов.

Руководитель проекта должен убедиться, что участники аудиторской группы обладают соответствующими навыками, профессиональной компетентностью, полномочиями и временем, необходимыми для выполнения задания по аудиту в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации и профессиональными стандартами. Под соответствующими навыками и профессиональной компетентностью подразумевается:

- понимание задания по аудиту и практический опыт выполнения аналогичных по характеру и сложности заданий, приобретенный посредством обучения и предыдущей работы;

- знание и понимание нормативных правовых актов Российской Федерации и профессиональных стандартов;
- знания в области информационных технологий;
- знание отраслей, в которых функционирует клиент;
- способность формировать профессиональное суждение;
- понимание принципов и процедур контроля качества, установленных в аудиторской организации.

После этого руководитель проекта должен:

- подробно проинформировать членов группы о результатах полученной предварительной информации, целях аудита, программе и графике выполнения задания;
- ознакомить членов группы с возможными сложностями, которые могут повлиять на характер, объем и время выполнения задания;
- определить перечень необходимых для выполнения задания внутрифирменных рабочих документов.

В ходе подготовительной работы участники должны обсудить распределение обязанностей между собой и методы работы. Это должно помочь понять свою роль в процессе выполнения задания и обеспечить гармоничное выполнение своих обязанностей. В результате аудиторская группа принимает решение о том, что необходимо осуществить для выполнения обязательств, данных заказчику на основании установленных законом требований при исполнении профессиональных стандартов и процедур.

Общий план проекта представляет собой перечень всех этапов проекта (или иерархическую структуру работ) и их взаимосвязей. На практике часто бывает достаточно двух типов связей этапов – последовательное и параллельное выполнение. По каждому этапу проекта необходимо указать приблизительную длительность, которая затем будет уточнена при разработке календарного плана.

На этапе предварительного планирования, а также ориентации участников проекта необходимо уделить внимание выработке задач, стратегии и методов аудита, согласующихся с профессиональными стандартами, методиками и политикой аудиторской организации, которые составляют функционирующую систему внутрифирменного контроля качества.

В последней редакции ISA 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» регламентировано составление стратегического плана, который является основой для разработки более детального плана и программы аудита.

В стратегическом плане на основании проведенной оценки рисков определяется объем аудита, в частности существенность, статьи финансовой отчетности, подлежащие аудиту, аналитические процедуры и количество единиц детального тестирования.

Цель плана – минимизировать аудиторские риски. На основании плана определяется необходимое время для выполнения аудиторского задания и количество членов аудиторской команды, а также их уровень и требуемый опыт. Также на основании плана разрабатывается подробная программа для каждого участника по всем необходимым статьям финансовой отчетности. План позволяет определить необходимость приглашения экспертов для выполнения задания. На основании плана определяется необходимость участия аудиторов в инвентаризации, проведение промежуточных этапов аудита, а главное, определяются внутренние моменты – руководство группой аудиторов, способы контроля качества выполнения задания.

Правильный выбор стратегии, в конечном счете, необходим для наиболее эффективного использования отведенного рабочего времени и распределения заданий между членами аудиторской группы. Стратегический план, план аудита и программы аудита должны быть обязательно задокументированы. Документированию подлежат и причины внесения изменений в планирование.

Стадии выполнения и контроля проекта заключается в выполнении рабочими группами тех этапов, которые были прописаны в плане проекта, с помощью выделенных ресурсов и бюджета, а также с помощью выбранной методики, которая поясняет, как выполнять эти этапы.

Причины неэффективного выполнения проекта и соответствующие корректирующие действия могут быть двух видов.

1. Неправильность плана, нереальность сроков, отсутствие необходимых ресурсов. В этом случае необходима тщательная корректировка плана и всех его составляющих.
2. Неэффективная организация и выполнение работ. В этом случае необходимо принятие соответствующих административно-управленческих мер.

Когда все работы проекта, согласно детальному плану, выполнены и получены запланированные результаты, запускается процесс завершения проекта. Он состоит из следующих задач:

- подготовка и презентация итоговых документов по проекту – в отношении аудиторской деятельности таким выступают: аудиторское заключение и письменная информация (отчет) аудитора;
- анализ итогов по проекту – проводится руководством аудиторской организации, ответственным за контроль качества;
- официальное закрытие проекта – подписание акта выполненных работ с клиентом;
- архивация всех материалов проекта (требования к архивации аудиторских файлов установлены в п. 90 ФСАД №34).

Соответствующие процедуры также должны быть закреплены в организационных документах аудиторской организации.

Проведенное исследование показало, что методы проектного управления отличаются от методов функционального управления в первую очередь тем, что регулярный менеджмент оперирует повторяющимися процессами, а проектное управление – уникальным набором задач, решить которые нужно в ограниченный промежуток времени. Принципы проектного управления требуют сосредоточить ресурсы и ответственность у руководителя проекта, а отсутствие доверия к руководителю приводит к размыванию ответственности и снижению возможности эффективно управлять ресурсами.

Такой подход позволит достичь успеха конкретного аудиторского задания и при этом начать внедрение методологии и создание культуры проектного управления в компании, постепенно формируя институт квалифицированных менеджеров проектов в аудиторской деятельности.

Применение проектного подхода к регламентации процедур контроля качества при выполнении аудиторского задания позволит аудиторским организациям:

- неукоснительно соблюдать требования действующих аудиторских правил (стандартов);
- снизить трудоемкость аудиторских проверок на отдельных участках выполнения задания;
- шире использовать для проведения проверок ассистентов;
- улучшить качество аудиторской деятельности;

- увеличить объем выполняемых аудиторских работ;
- изменить структуру аудиторской организации;
- сделать технологию организации аудита более современной и рациональной.

В конечном итоге применение аудиторской организацией процессного и проектного подходов является основой ее дальнейшего профессионального роста, повышения рейтинга и конкурентоспособности на рынке аудиторских услуг. Система документального обеспечения процессов аудита позволяют систематизировать выполнение аудиторских процедур, начиная с предварительного изучения клиента и заканчивая оформлением аудиторского заключения, а наличие организационно-методической документации – осуществлять внешний контроль качества аудиторской организации.

Эффективное управление персоналом является основой управления проектом. Система управления персоналом проекта включает методы, процедуры, программы управления процессами, связанными с человеческими ресурсами, и обеспечивает их постоянное совершенствование. Это в свою очередь требует создания единой системы нормативных, распорядительных, методических внутрифирменных документов и принципов работы с персоналом.

Основными результатами деятельности проектной команды являются достижение целей проекта в заданные сроки и при заданных ограничениях на ресурсы. В связи с этим для каждого участника проекта необходимо знать критерии его успешного выполнения, которые описаны в измеряемой форме. Мы выделяем три типа критериев:

- традиционный для управления проектами критерий «во время, в рамках бюджета, в соответствии с предъявляемыми требованиями к результатам и качеству»;
- критерии пользователя;
- выгода для участников проекта.

Для каждого конкретного проекта требуется выбрать как критерии его качественного завершения, так и показатели, которые позволяют оценить эффективность функционирования проектной команды.

Работники всех уровней составляют основу организации, и их полное вовлечение дает возможность организации с выгодой использовать их способности. Решения, принимаемые руководителями группы, проекта и аудиторской организации в целом основываются на анализе данных и информации, эффективность которых напрямую зависят от совершенства коммуникаций в организации и регулирования информационных потоков. Таким образом, по-нашему мнению основным направлением повышения коммуникации является создание системы обратной связи.

Обратная связь обеспечивает получение работниками информации о качестве выполняемой ими работы. Обратная связь бывает внутренней, т.е. идущей от самой работы, и внешней, в случае, когда пользователь результатов работы отзывается об их качестве. Внутренняя обратная связь является более надежной, так как действует непосредственно на работника во время выполнения задания. Верный способ стимулирования этой связи – введение в процесс системы проверок на качество.

В настоящем исследовании обосновано применение в качестве эффективного инструмента управления аудиторской организацией ССП. Рассмотрим возможность использования ССП для мотивации персонала в аудиторской организации.

Принципы управления конкурентоспособностью аудиторской организации, прежде всего, формулируются исходя из того, что аудиторская деятельность нуждается в постоянной креативной работе персонала. Усовершенствование базовой модели мотивации персонала возможно путем разработки надстройки на основе ССП в целях улучшения способности сотрудников генерировать инновации и устранять выявленные слабые стороны.

Перспективы надстройки ССП применительно к системе мотивации персонала привязаны к перспективам ССП для всей аудиторской организации. Процесс функционирования надстройки – это последовательное доведение до персонала стратегических целей организации и ключевых факторов успеха через стратегические карты, а затем контроля их достижения через так называемые ключевые показатели эффективности (КПЭ) [9, с. 113]. КПЭ по сути являются измерителями достижения целей, а также показателями эффективности работы каждого подразделения и даже отдельного сотрудника.

Для всех КПЭ устанавливаются критические, базовые и целевые значения:

- критическим уровнем является значение, при котором выплата премии за сбалансированный показатель не производится;
- базовым значением является среднее достигнутое значение сбалансированного показателя за предыдущие периоды, либо за базовый сбалансированный показатель принимается условие, при котором производится выплата базовой премии за сбалансированный показатель;
- целевое значение определяется исходя из достижимых стратегических целей.

Чтобы система мотивации воспринималась и работодателем, и работниками как справедливая, необходимо особое внимание уделить этим показателям [3, с. 18]:

- показатели должны быть объективными или, если это невозможно, их субъективность должна быть снижена до минимума;
- показатели должны иметь точное количественное либо качественное измерение. Для количественных показателей разрабатывается алгоритм расчета. Измерить качественные показатели (удовлетворенность клиентов или качество услуг) затруднительно. Для оценки таких показателей вводятся специальные шкалы, причем каждый из уровней шкалы должен быть заранее формализован. В некоторых случаях шкалы имеют лишь два значения (да – нет), в других это может быть трех или пятибалльная шкала;
- показатели должны быть достаточно простыми и понятными, т.е. иметь точный физический или экономический смысл, который будет адекватно воспринят сотрудниками. Следовательно, по возможности нужно избегать сложных методов расчета тех или иных показателей, что может сделать расчеты более трудоемкими;
- самое важное, показатели должны отражать результаты деятельности, на которые сотрудники могут реально повлиять.

Эти требования можно соблюсти благодаря детализации разработанных стратегических целей до такой степени, чтобы они стали понятны конкретным исполнителям. Детализация осуществляется в ходе процесса каскадирования сбалансированной системы показателей. Сначала следует определить число уровней иерархии, для которых будут формулироваться цели. Для коллективных уровней цели структурных подразделений и целевые значения описывающих их показателей напрямую выводятся из карты целей организации. Для индивидуального уровня цели согласуются с конкретным сотрудником.

Для каждого сотрудника возможно составление индивидуальной стратегической карты. При этом основа проектирования индивидуальных КПЭ – это результаты оценки экономической эффективности мероприятий по управлению карьерой, которые напрямую влияют на производительность труда каждого сотрудника. Универсальность системы сбалансированных показателей позволяет создать на каждого сотрудника личную систему сбалансированных показателей, которая включает в себя определение личного видения, миссии, ключевых ролей, ключевых факторов успеха, целей, показателей результативности, целевых значений и действий по совершенствованию. Данная система подразумевает непрерывное совершенствование индивидуальных навыков и поведения, она акцентирует внимание на благополучии человека и его общественных достижениях.

Таким образом, развитие организационно-методического обеспечения качества аудита возможно благодаря применению системного, процессного и проектного подходов. В качестве результата дальнейшего развития организационно-методического обеспечения на уровне подсистемы общего контроля качества мы рассматриваем построение типовой модели системы контроля качества в аудиторской организации (рис. 7).

Типовая модель – это «обобщение наилучших описаний (документов, схем, решений, практик) для определенного объекта с учетом его специфики» [5, с. 58]. В качестве объекта могут выступать:

- деятельность аудиторской организации в целом;
- бизнес-процесс;
- система управления.

В настоящее время отсутствует разработанная типовая модель применительно к аудиторской деятельности. Причин этому может быть несколько:

- закрытость и высокая конфиденциальность деятельности аудиторов;
- наличие достаточно большого количества нормативных документов, стандартов и требований со стороны регулирующих и законодательных органов к аудиторской деятельности;
- неготовность многих аудиторских организаций к полноценному внедрению системы внутреннего контроля качества.

Вместе с тем наличие типовых моделей аудиторской деятельности необходимо и востребовано. Она открывает следующие перспективы для аудиторских организаций:

- бенчмаркинг – возможность использовать в работе типовые успешные решения и модели, разработанные на основе опыта большого количества аудиторских организаций;
- формализация и оптимизация деятельности аудиторской организации – для разработки системы контроля качества за основу берется типовая модель и дорабатывается под специфику аудиторской организации. Это сэкономит время и ресурсы, снизит риски.

В свою очередь типовая модель позволит регулирующим и законодательным органам:

- понять процессы и детальные механизмы, с помощью которых аудиторские организации реализуют требования стандартов и приказы регулирующих и законодательных органов, более эффективно выстроить взаимодействие и обратную связь;
- отслеживание и прогнозирование тенденций развития аудиторской деятельности.

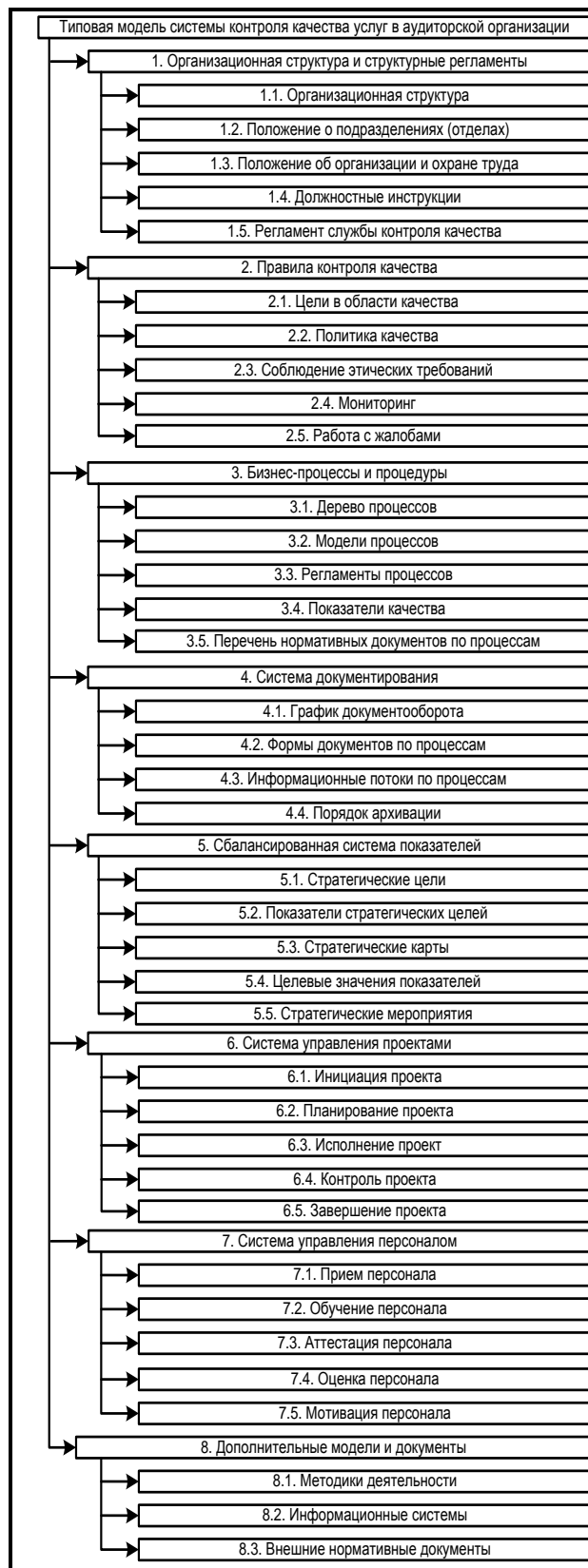


Рис. 7. Типовая модель аудиторской организации

Начинающие аудиторы и студенты с помощью изучения типовой модели получают возможность:

- понять деятельность аудиторской организации как системы, а также функции и особенности всех ее структурных подразделений и бизнес-процессов;
- детально ознакомиться с выбранным направлением (бизнес-процессами, организационной структурой, нормативными документами и формами документов) и таким образом приобрести бесценный опыт.

Таким образом, типовая модель является эффективным инструментом, который систематизирует все знания и опыт по рассматриваемой деятельности и предлагает их аудиторской организации в удобной для использования форме.

Можно сделать вывод, что организация эффективно функционирующей системы внутреннего контроля – это сложный процесс, включающий следующие этапы:

- сопоставление и анализ соответствия намеченных ранее целей организации, принятого курса действий, стратегии и тактики с видами деятельности, размерами, а также с возможностями организации;
- разработку и документальное закрепление концепции развития организации, а также комплекса мероприятий, способных обеспечить развитие и совершенствование организации, успешную реализацию ее целей;
- анализ эффективности существующей структуры управления, ее корректировку.

Подводя итоги, следует отметить, что эффективная система внутреннего контроля обеспечивает успешное функционирование, устойчивость и максимальное развитие аудиторских организаций в условиях рыночной экономики.

Таким образом, мы предлагаем осуществлять развитие организационно-методического обеспечения качества услуг в аудиторских организациях на основе научно обоснованных подходов – системного, процессного и проектного.

Применение системного подхода позволило дать авторское определение «качества аудиторской услуги», выявить критерии качества, обосновать построение внутрифирменной системы контроля качества. Внедрение процессного подхода в регламентацию процессов контроля качества позволило описать процессную модель аудиторской организации, а также предложить методику оценки ее эффективности с применением сбалансированной системы показателей. Рассмотрев выполнение аудиторского задания как проект, имеющий жизненный цикл, мы предложили методику управления проектами в аудиторской организации. Применение этой методики при оценке качества работы сотрудников вместе с системой сбалансированных показателей позволила обосновать надстроечную модель системы мотивации персонала. Результат ее применения – каскадирование целей аудиторской организации до показателей эффективности работы конкретного сотрудника и разработка на этой основе гибкой системы оплаты труда.

Проведенное исследование свидетельствует о необходимости дальнейшей разработки типовой модели аудиторской организации, которая включает совокупность систем:

- организационная структура;
- правила контроля качества;
- бизнес-процессы;
- документирование;
- сбалансированные показатели;
- управление проектами;
- управление персоналом.

Развитие организационно-методического обеспечения деятельности аудиторской организации позволит

сократить расходы на внедрение внутрифирменной системы контроля качества, упростить процедуры внешнего контроля качества и повысить качество аудиторских услуг.

Литература

1. Аудит [Текст] : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / под ред. В.И. Подольского. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 744 с.
2. Аудиторский словарь [Текст] / С.М. Бычкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов и др. ; под ред. В.Я. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
3. Гагарский В. Повышение эффективности системы мотивации персонала [Текст] / В. Гагарский // Финансовая газета : региональный выпуск. – 2008. – №9. – С.18-20.
4. Глущенко А.В. Система обеспечения качества аудита [Текст] / А.В. Глущенко, А.С. Худякова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №6. – С. 7-9.
5. Исаев Р.А. Референтные (типовые) модели банковской деятельности [Текст] / Р.А. Исаев // Управление в кредитной организации. – 2010. – №6. – С. 58-73.
6. Расиел И. Метод McKinsey: использование техник ведущих стратегических консультантов для себя и своего бизнеса / Итан Расиел. – 4-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 194 с.
7. Кондрашова Н.Г. Качество аудита: понятие и обеспечение в российских аудиторских организациях [Текст] / Н.Г. Кондрашова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №23. – С. 46-49.
8. Крылов С.И. Сбалансированная система показателей: процесс формирования [Текст] / С.И. Крылов // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №11. – С. 19-32.
9. Мозговой А. Система сбалансированных показателей как инструмент мотивации персонала. Из опыта Магнитогорского металлургического комбината [Текст] / А. Мозговой, А. Кофанова // Кадровик. Кадровый менеджмент. – 2011. – №6. – С. 46-49.
10. Окрепилов В.В. Управление качеством [Текст] : учеб. для вузов / В.В. Окрепилов. – 2-е изд., перераб. и доп. – СПб. : Наука, 2000. – 639 с.
11. Садчиков А.С. Аудит эффективности использования ресурсов: методологический подход [Текст] / А.С. Садчиков // Аудиторские ведомости. – 2007. – №6. – С. 14-26.
12. Тысячникова Н.А. Ключевые факторы успеха и показатели работы службы внутреннего контроля [Текст] / Н.А. Тысячникова // Внутренний контроль в кредитной организации. – 2011. – №1. – С. 20-23.
13. Ускова Г. Как менеджеру по персоналу организовать работу над проектом? [Текст] / Г. Ускова // Кадровая служба и управление персоналом предприятия. – 2011. – №11. – С. 7-9.

Ключевые слова

Система внутрифирменного контроля качества; качество аудита; аудиторская услуга; аудиторская организация; организационно-методическое обеспечение; системный подход; процессный подход; проектный подход; система сбалансированных показателей; мотивация персонала.

Руденко Ксения Васильевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что на данном этапе развития рыночных отношений важным представляется вопрос перехода количественного наполнения рынка аудиторских услуг на более высокий качественный уровень. Обеспечение качества аудита становится особенно актуальным в связи с новым подходом к роли аудита и ориентацией на подтверждение не только достоверности, но и эффективности и экономической устойчивости деятельности организации.

Научная новизна и практическая значимость. В статье проведено теоретическое исследование понятия организационно-методического обеспечения качества аудиторских услуг и различных подходов к организации внутрифирменной системы контроля качества. Автором на основе современных теорий менеджмента качества разработаны предложения по совершенствованию системы контроля качества аудиторских услуг, охватывающие организационную структуру аудиторской организации, правила осуществления внутреннего контроля качества, описание бизнес-процессов, алгоритм управления проектами, оценку эффективности деятельности компании и мотивации персонала с применением сбалансированных показателей.

Опубликованные наработки позволят повысить эффективность деятельности аудиторских организаций, снизить материальные и временные затраты на внедрение системы контроля качества, снизить риски нарушения законодательства об аудиторской деятельности.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Хахонова Н.Н., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет» ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)»