

## 4.7. КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА В РАМКАХ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОГО МЕХАНИЗМА ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА НА УРОВНЕ АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Кондрашова Н.Г., аспирант кафедры экономической экспертизы и аудита

*Заочный финансово-экономический институт  
Финансового университета при Правительстве РФ*

В статье исследуется институциональный механизм обеспечения качества аудита, посредством которого осуществляется практическая реализация обеспечения качества аудита на уровне аудиторской организации. Обоснована необходимость формирования эффективной системы контроля качества аудита в аудиторской организации как ключевого элемента этого механизма, проведено структурирование этой системы. Сделан вывод о том, что создание гарантированного качества аудита будет достигнуто с помощью построения предложенной системы контроля качества в российских аудиторских организациях.

Стремительный рост развития аудиторской деятельности в Российской Федерации и расширение сферы аудиторских услуг породил множество проблем в области обеспечения качества аудита. Интерес к этой проблеме продиктован также негативными тенденциями давления со стороны покупателей аудиторских услуг и осуществления аудиторами некачественных проверок. Нереализованным аспектом повышения качества оказываемых услуг остается организация и функционирование системы контроля качества аудита на уровне аудиторской организации.

Существует множество мнений по поводу того, что же считать качеством в аудите. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ уточнил терминологию, определения и содержания ключевых понятий. Он разграничил понятия «аудит» и «аудиторская деятельность», определив аудит как один из видов услуг, составляющих наряду с другими аудиторскими услугами содержание аудиторской деятельности. Поэтому, говоря о качестве аудита, мы говорим о качестве содержания аудиторской деятельности.

Теме качества аудита посвящено много работ российских исследователей: Скобары В.В., Данилевского Ю.А., Ивашкевича В.Б., Крикунова А.В., Подольского В.И., Савина А.А., Панковой С.В., Бычковой С.М., Итыгиловой Е.Ю., Суйца В.П., Гутцайта Е.М., Шеремета А.Д., Глущенко А.В., Худяковой А.С. и др.

Множественные подходы к определению качества аудита можно объединить в рамках институционального подхода исследования природы и сущности аудита. Концепция институционального подхода основывается на представлении аудиторской деятельности как системы действий, обеспечивающих реализацию экономических функций и ограниченных этой деятельностью. С позиции институционального подхода аудит является экономической управленческой наукой. Независимый финансовый контроль определяет сущность аудита, отделяет его от других видов контроля и выделяет в самостоятельную научную дисциплину и практику. В рамках этого исследования качество ауди-

та можно представить как обеспечение разумной уверенности в том, что аудиторская деятельность осуществляется с соблюдением нормативных актов, профессиональных стандартов аудита, норм аудиторской этики и в соответствии с ожиданиями основных групп пользователей. Качество аудита раскрывается через совокупность его свойств, в достижении цели аудита.

Практическая реализация обеспечения качества аудита осуществляется через институциональные механизмы. Институциональный механизм обеспечения качества аудита – это совокупность процедур и способов использования норм, правил, и стандартов аудита для обеспечения и поддержания необходимого уровня качества аудиторской деятельности. Это взаимосвязанные элементы, системы и процессы, создаваемые в аудиторской организации с целью обеспечения качества аудиторской деятельности. Структура механизма обеспечения качества аудита на уровне аудиторской организации формируется исходя из специфики организации деятельности и управления в аудиторской организации. Требуемое качество обеспечивается эффективностью всех необходимых внутренних процессов с использованием материальных, административных и человеческих ресурсов. Институциональный механизм обеспечения качества аудита на уровне аудиторской организации можно представить состоящим из следующих элементов:

- система стандартизации с использованием программных продуктов;
- система обеспечения качества аудита в аудиторской организации;
- система контроля качества аудита в аудиторской организации.

Одним из важнейших элементов институционального механизма обеспечения качества аудита на уровне аудиторской организации является стандартизация с использованием компьютерных программных продуктов. Для аудиторских услуг стандартизация процедур является обязательной и закреплена российским законодательством. Единые требования к проведению и оформлению результатов аудита для всех российских аудиторских организаций устанавливают Федеральные стандарты аудиторской деятельности. Дополнительные требования устанавливают стандарты саморегулируемых организаций (СРО). Однако для эффективной организации аудиторской деятельности, применение только федеральных стандартов и стандартов СРО недостаточно – они нуждаются в более подробной детализации конкретных действий, приемов, способов и процедур, применяемых в аудиторской организации. Поэтому аудиторским организациям необходимо разрабатывать внутренние аудиторские стандарты. Их применение в аудиторских организациях позволяет повысить качество оказываемых услуг, уменьшая при этом временные затраты, позволяет снизить аудиторский риск, обеспечивает доказательную базу при разрешении конфликтов с третьими лицами, организует работу ассистентов, обеспечивает взаимозаменяемость специалистов, позволяет эффективно и своевременно повышать их квалификацию.

Долгое время аудиторские организации видели реализацию внутрифирменной политики, в лучшем случае, в последовательной доработке действующих Федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД), в худшем, в принятии ФСАД в качестве внутренних в полном объеме без внесения поправок. При этом, к действующему набору стандартов добавлялись также и пра-

вила аудиторской деятельности саморегулируемого объединения. А так как объем документов, которыми должен руководствоваться аудитор, достаточно велик, и добавление регуляторов, которые вряд ли могут сформировать новый механизм аудиторской проверки, может быть бесполезным, а порой и вредным, создавая ненужную перегрузку аудиторов. Однако с 2009 г., с введением Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ, порядок применения ФСАД и организации системы внутренних стандартов стал более ясным. Единый стандартизированный подход к организации и технологии проведения аудита и оказанию сопутствующих услуг в аудиторской организации представляет собой трех уровневую систему, в которую входят ФСАД, стандарты СРО, внутренние стандарты. При этом:

- ФСАД формулируют единые базовые требования к порядку оказания аудиторских услуг, к их качеству и надежности;
- стандарты СРО устанавливают дополнительные требования, обязательные для применения всеми членами данного СРО;
- внутренние стандарты детализируют и регламентируют единые и дополнительные требования к оказанию аудиторских услуг.

Все указанные стандарты и правила, а также Кодекс этики аудиторов РФ и дополнения к нему, установленные СРО, являются частью организационно-распорядительной документации аудиторской организации.

Для использования компьютерных программ рабочее место каждого сотрудника в аудиторской организации должно быть оборудовано персональным компьютером. Применение компьютерных программ позволяет, с одной стороны, максимально облегчить труд аудиторов, а с другой, быстро формировать аудиторскую документацию, полностью отвечающую нормативным требованиям и обеспечить соблюдение всех правил и норм аудиторской деятельности. Кроме того, используя возможности компьютерных программ, можно создавать различные методики, обеспечивающие реализацию выбранной аудитором технологии аудита. Например, компьютерные программы в области аудита – Audit XP «Комплекс Аудит», Audit Expert.

Другим важнейшим элементом институционального механизма обеспечения качества аудита на уровне аудиторской организации является построение системы обеспечения качества аудита в аудиторской организации.

В современном экономическом словаре «обеспечение – это совокупность мер и средств, создание условий, способствующих нормальному протеканию экономических процессов, реализации намеченных планов, программ, проектов, поддержанию стабильного функционирования экономической системы и ее объектов, предотвращению сбоев, нарушений законов, нормативных установок, контрактов» [5, с. 354].

В Стандарте ИСО 9000-2001 указано, что «обеспечение качества – все планируемые и систематически осуществляемые виды деятельности в рамках системы качества, а также необходимые для создания достаточной уверенности в том, что объект будет выполнять требования, предъявляемые к качеству» [2].

Таким образом, обеспечение качества аудита включает в себя систематически проводимые работы и процедуры, а требуемое качество обеспечивается эффективностью всех внутренних процессов с использованием материальных, административных и человеческих ресурсов.

Эффективная система обеспечения качества аудита должна удовлетворять ряду требований, а именно:

- целостности (единое направление развития элементов системы, ориентирование на стратегию развития и цели обеспечения качества);
- согласованности системы обеспечения качества аудита с общей системой развития аудиторской организации;
- внутренней согласованности системы (согласованность и сбалансированность отдельных элементов системы между собой, система задач обеспечения качества аудита должна быть выстроена таким образом, чтобы реализация одной из них обеспечивала успешную реализацию других);
- согласованности системы обеспечения качества аудита с внешней средой (соответствие целей и задач обеспечения качества аудита прогнозируемым изменениям на рынке аудиторских услуг, а также экономического развития региона, страны);
- дееспособности системы обеспечения качества аудита (способность ее экономических ресурсов воспроизводиться в расширенном масштабе).

Соблюдение этих принципов формирования системы обеспечения качества аудита может служить гарантом рациональной организации процесса поддержания качества аудита на высоком уровне.

Кроме этого, при построении такой системы в аудиторской организации можно ориентироваться на стандарты системы ИСО 9000. Это комплекс стандартов, описывающий состав и структуру надежной системы качества. Эти стандарты являются универсальными, так как оговаривают, что должно быть реализовано в системе управления организацией для поддержания заданного уровня качества, но не навязывает, как именно это должно быть сделано, оставляя свободу действий.

Формирование системы обеспечения качества аудита предполагает определение круга процессов, которые будут функционировать в ее рамках для более эффективного использования знаний и интеллектуальных способностей высококвалифицированных специалистов. Эта система выполняет следующие основные функции управления в аудиторской организации:

- информационное обеспечение;
- анализ;
- планирование;
- организация оперативного управления.

Система обеспечения качества аудита представляет собой накопление, преобразование и использование информации для достижения оптимальных результатов деятельности и гарантированного качества.

Ключевым элементом институционального механизма обеспечения качества аудита на уровне аудиторской организации 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.

Согласно ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ «целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица». Для достижения поставленной цели, обеспечения объективного и независимого профессионального мнения аудитора и осуществляется контроль за качеством аудиторской деятельности. Кроме того, необходимость контроля качества аудита связана также с тем, что некоторые аудиторские проверки могут оказаться несостоятельными. «Несостоятельность аудита – это ситуация, когда аудитор при-

ходит к неточному выводу в результате аудиторской проверки и представляет ошибочное заключение...» [6, с. 38].

Поэтому назначение контроля качества заключается в следующем:

- обеспечение объективного независимого профессионального мнения аудитора;
- предупреждение несостоятельности аудита, т.е. неверной оценки аудиторского риска, несоблюдения требований к качеству аудита, и несоблюдение интересов аудируемого лица и других пользователей профессионального мнения аудитора;
- обеспечение необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны пользователей в отношении достоверности информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента;
- обеспечение соответствия деятельности аудиторской организации установленным требованиям.

Стандарт систем управления качеством ГОСТ Р ИСО «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь» приводит следующее определение контроля: «это процедура оценивания соответствия путем наблюдения и суждений, сопровождаемых соответствующими измерениями, испытаниями или калибровкой» [2]. А контроль качества услуги – «совокупность операций, включающая проведение измерений, испытаний, оценки одной или нескольких характеристик услуги и сравнения полученных результатов с установленными требованиями» [3].

Так как аудиторская деятельность (аудит) является деловой профессиональной услугой, понятие «контроль качества аудита» можно определить как совокупность методик и процедур, применяемых для определения соответствия деятельности аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) установленным требованиям.

Таблица 1

**УРОВНИ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА, СОГЛАСНО НОРМАТИВНЫМ АКТАМ РФ**

Уровень / субъект контроля качества аудита	Формы реализации контроля	Вид контроля
Федеральный / Министерство финансов РФ, уполномоченный федеральный орган исполнительной власти – Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (с 1 июля 2010 г.)	Устанавливает систему проверки качества работы аудиторских организаций внешними проверяющими. Имеет право выбора проводить проверки своими силами или делегировать право проведения проверок аккредитованным саморегулируемым организациям аудиторов в отношении членов этих организаций	Внешний контроль
Саморегулируемые организации аудиторов (СРО)	Имеет право выбора проводить проверки качества работы аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов, являющихся их членами самостоятельно или по поручению уполномоченного федерального органа	
Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы	Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать принципы и процедуры внутреннего контроля качества	Внутренний контроль

Контроль качества аудита в российской системе нормативного регулирования осуществляется на трех основных уровнях (табл. 1) [4, с. 261].

«Аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы» [1]. Внутренний контроль качества аудиторской деятельности проводят для недопущения некачественного аудита. Он осуществляется на уровне аудиторской организации.

Внешний контроль качества аудита – это совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых Уполномоченным федеральным органом исполнительной власти по контролю и надзору и саморегулируемыми организациями аудиторов для проверки соблюдения аудиторскими организациями требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов. А внутренний контроль качества аудита – это совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых аудиторской организацией для проверки выполнения ее сотрудниками и другими лицами, привлекаемыми ею к аудиту, требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности и других нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность в РФ.

Объектом контроля качества является деятельность аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. В рамках этой деятельности контролю подвергается информационная система аудиторской организации.

Необходимость внедрения системы контроля качества в аудиторской организации обусловлена требованиями ФПСАД №34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях». Эта система выполняет управленческую функцию контроля качества и для успешного функционирования аудиторской организации очень важно, чтобы эта функция реализовывалась эффективно, экономично и охватывала всю деятельность снизу доверху. Целью контроля качества следует считать обеспечение соответствия деятельности аудиторской организации установленным требованиям. Эти требования устанавливает система стандартизации по организации и технологии проведения аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг в аудиторской организации.

Формирование системы контроля качества аудита в аудиторской организации зависит от различных факторов (объема и характера деятельности конкретной аудиторской организации, ее функционально-организационной структуры, соотношения затрат и выгоды при применении процедур системы внутреннего контроля качества и др.), которые существенно варьируются в разных аудиторских организациях.

Для построения системы контроля качества аудита в аудиторской организации используем системный подход, предложенный доктором экономических наук Фатхутдиновым Р.А. и построим систему из двух составляющих – «черного ящика» и его внешнего окружения [7, с. 127].

«Выход», «вход», обратная связь и внешняя среда – внешнее окружение системы контроля качества. Внутренняя структура – «черный ящик», переработка «вход» в «выход».

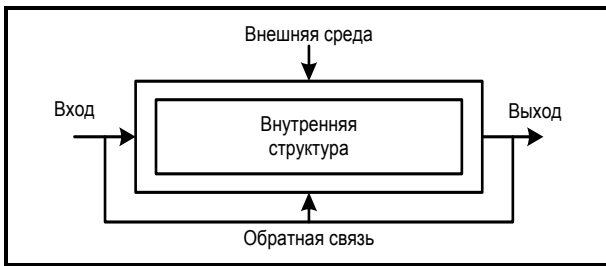


Рис. 1. Внешнее окружение и внутренняя структура системы

Для достижения цели системы контроля качества аудита в аудиторской организации «выходом» может быть распорядительный документ по контролю качества (внутренний стандарт или типовое положение). А в ходе функционирования этой системы, результатом выполнения распорядительного документа станет информация и документация по результатам контроля и мониторинга системы внутреннего контроля качества аудита.

Взаимозависимость системы и внешней среды определяет принцип «черного ящика», согласно которому система формирует и проявляет свои свойства только в процессе функционирования и взаимодействия с внешней средой. Система реагирует на воздействия внешней среды и развивается под этими воздействиями. А так как количество связей с внешней средой должно быть минимальным (11-е правило применения системного подхода) [7, с. 129], то она будет осуществляться через внешний контроль качества аудита (табл. 1).

«Входом» будет информация по процессам обеспечения качества в аудиторской организации и требования к качеству аудиторской деятельности. Она совместима с этой системой и охватывает всю деятельность аудиторской организации.

Компонентами обратной связи являются требования, рекламации клиентов, новая информация от потребителей, возникшие связи с неудовлетворительным качеством аудита и другие факторы.

Внутренняя структура – совокупность взаимосвязанных элементов. Они установлены Правилем (стандар-

том) аудиторской деятельности №34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях»:

- обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией;
- этические требования;
- принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества;
- кадровая работа;
- выполнение задания;
- мониторинг.

Таким образом, система контроля качества аудита в аудиторской организации будет иметь следующий вид (см. рис. 2).

Практическое формирование системы контроля качества в аудиторской организации будет заключаться в разработке принципов и процедур контроля качества, непрерывном анализе и оценке системы контроля качества. По результатам контроля руководитель организации определяет корректирующие воздействия, в качестве которых можно использовать:

- совершенствование средств контроля;
- разработка регламентирующих документов;
- дополнительное обучение контролеров качества;
- наказания за невыполнение внутренних регламентов (выговор, отстранение от выполнения задания, лишение премии и другие).

Таким образом, внедрение такой системы контроля качества в российских аудиторских организациях позволит управленческой функции контроля качества реализовываться эффективно, экономично, охватывать всю деятельность снизу доверху и будет способствовать успешному функционированию аудиторской организации. А также обеспечит разумную уверенность в том, что данная аудиторская организация и ее работники проводят аудит и оказывают сопутствующие аудиту услуги с соблюдением нормативно-правовых актов Российской Федерации, профессиональных стандартов аудита, норм аудиторской этики и в соответствии с ожиданиями основных групп пользователей, то есть будет способствовать созданию гарантированного качества аудита.

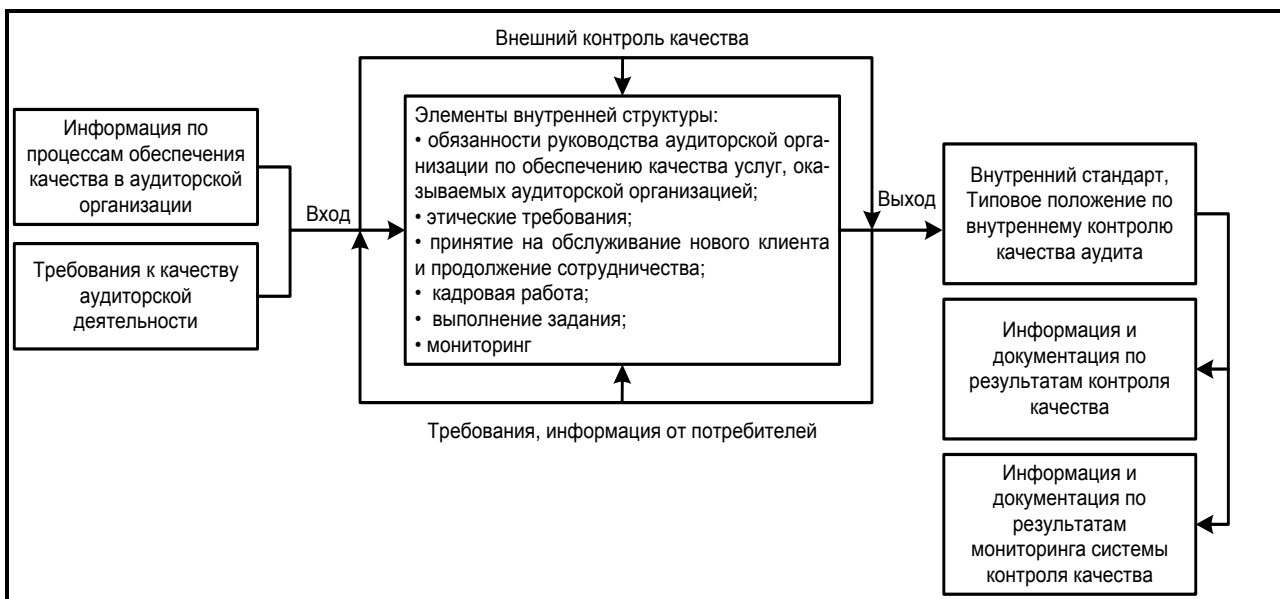


Рис. 2. Система контроля качества аудита в аудиторской организации

## Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ (ред. от 11 июля 2011 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь [Электронный ресурс] : РФ ГОСТ Р ИСО 9000-2001 : постановление Госстандарта РФ от 15 авг. 2001 г. №332-ст. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
3. Услуги населению. Термины и определения [Электронный ресурс] : ГОСТ 30335-95/ГОСТ Р 50646-94 : постановление Госстандарта РФ от 12 марта 1996 г. №164. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант плюс».
4. Мигунова М.А. Системный контроль качества как способ повышения эффективности аудиторских услуг [Текст] / М.А. Мигунова // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – №6. – С. 260-262.
5. Райзберг Б.А. и др. Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцев. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 479 с.
6. Смекалов П.В. и др. Теория и практика аудита [Текст] : учеб. пособие / П.В. Смекалов, А.А. Терехов, М.А. Терехов. – СПб. : Изд-во С.-Пб. ун-та и АОЗТ «Балтийский аудит», 1995. – 218 с.
7. Фатхутдинов Р.А. Инновационный менеджмент [Текст] : учеб. для вузов / Р.А. Фатхутдинов. – СПб. : Питер, 2008. – 448 с.

## Ключевые слова

Институциональный механизм обеспечения качества аудита; контроль качества аудита; система контроля качества аудита в аудиторской организации.

*Кондрашова Наталья Геннадьевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Несмотря на то, что система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации с принятием Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ претерпела значительные изменения, проблемы качества аудита остаются актуальными. Формирование эффективной системы контроля качества аудита в российских аудиторских организациях остается нерешенным аспектом повышения качества оказываемых услуг.

Научная новизна и практическая значимость. Статья представляет собой теоретическое осмысление проблемы формирования эффективной системы контроля качества в российской аудиторской организации. Институциональный механизм обеспечения качества аудита на уровне аудиторской организации расширяет и дополняет существующие научно-методические разработки в области аудита и позволяет по-новому оценить эту проблему. Автором выделены и описаны его основные элементы.

Статья имеет теоретическое значение, состоящее в научном обобщении, уточнении и разработке новых подходов к обеспечению и контролю качества аудита в российских аудиторских организациях. Применение институционального механизма обеспечения качества аудита в работе аудиторских организаций позволит создать гарантированное качество аудита.

Заключение. Работа заслуживает положительной оценки, тема, затронутая автором, является актуальной, работа может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Экономическая экспертиза и аудит» ФГБОУ ВПО «Заочный финансово-экономический институт Финансового университета при Правительстве РФ»*